Prof. Dott. Rag. GIUSEPPE BROGLIA

del Regio Istituto Superiore di Scienze Economiche e Commerciali di Torino

L'AZIENDA INDUSTRIALE

NOTE DI BANCO MODELLO

1925

"MERCURIO"

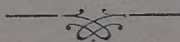
TORINO

Deposito presso le principali Librerie Italiane ed Estere

All'amico caro e
valoroso collega
G. Prato
29. VI. 21
[illegible]

Prof. dott. rag. GIUSEPPE BROGLIA
R. Istituto Superiore di Scienze Economiche e Commerciali di Torino

NOTE DI BANCO MODELLO

L'AZIENDA INDUSTRIALE

TORINO
TIP. ENRICO SCHIOPPO
1925

PREMESSA

Questi brevi riassunti delle lezioni tenute sulle Aziende Industriali *nel Regio Istituto Superiore di Scienze Economiche e Commerciali di Torino, non hanno nè lo scopo, nè la pretesa di presentarsi sotto la veste di un'opera scientifica in argomento di tanta importanza.*

La massima parte dei rilievi esposti in queste pagine sono, però, tratti dal vero, mentre altri sono di commento a concetti svolti più o meno diffusamente nella letteratura in materia che, oltre ad essere, per molti aspetti, manchevole, è spesso, assai lontana dalla vita reale dell'azienda industriale in funzione.

Unico scopo della raccolta è semplicemente quello di tracciare ai discepoli in Scienze Economiche e Commerciali, a larghi tratti, una guida per lo studio e di presentare, nella sua luce più vera, l'ambiente in cui alcuni tra essi saranno, più tardi, chiamati a svolgere la loro attività.

GIUSEPPE BROGLIA.

CAPITOLO I

L'AZIENDA INDUSTRIALE

Generalità — Classificazione
Sviluppo delle Società anonime.

§ 1. **Generalità.** — *Industria*, in senso generico, è il lavoro destinato a dare utilità alle cose. In senso più ristretto o, meglio, in senso *tecnico*, l'industria è il lavoro comunque applicato alle materie prime, allo scopo di renderle efficacemente utilizzabili, di perfezionarne i requisiti, di trasformarle in *prodotti* (articoli, oggetti, pezzi, manufatti, macchine, ecc.) suscettibili di scambio, perchè idonei a soddisfare determinati bisogni.

Le imprese create per gli scopi anzidetti, si chiamano *aziende industriali* e rappresentano, un quadro meraviglioso delle concezioni e dell'attività umana. L'industria manifattrice attinge la materia dall'industria *estrattiva*, che altro non fa se non appropriarsi di sostanze preesistenti in natura, e dall'industria *agraria*, che ricava le ricchezze vegetali e animali col dirigere e agevolare l'azione di forze anch'esse preesistenti. L'industria manifattrice non è — però — ostacolata così gravemente dalla legge della *produttività decrescente* che invece si oppone all'ampio sviluppo di certe industrie estrattive e agrarie. Quando una materia prima od una forza non è più *convenientemente utilizzabile* perchè ha

raggiunto un costo troppo elevato, oppure la sua scarsità ne rende precario il regolare rifornimento, l'industria manifattrice ricorre ad altri mezzi con cui sostituisce, per quanto è possibile, la materia o la forza che ha dovuto abbandonare. Questa elasticità di adattamento è il frutto dei crescenti progressi delle scienze positive, specie della fisica, della chimica e della meccanica, progressi che sono accortamente valorizzati nelle applicazioni industriali, cosicchè moltissime aziende traggono i fattori della loro attività da fonti disparate e difficilmente soggette ad esaurirsi.

Ciò spiega, in parte, il continuo incremento e la grande varietà della produzione industriale in confronto alla produzione mineraria ed a quella agricola.

L'azienda industriale d'oggi adotta quindi la legge della *produttività crescente* per cui, « ogni aumento di capitale e di lavoro conduce ad una migliore organizzazione degli elementi produttivi e provoca un aumento più che proporzionale nel reddito di ciascuna unità di essi » (1). Sulla base di questa legge è sorta la *grande industria* che ha, come esponenti, delle gigantesche aziende che collocano i rispettivi prodotti sui mercati del mondo intero.

La capacità produttiva di tali imprese dipende anzitutto dall'*ordinamento* e dal *funzionamento tecnico*, la cui efficienza è fondata sui seguenti principî:

1° divisione del lavoro;

2° impiego di macchine;

3° perfezione della specializzazione operaia che rende possibile la fabbricazione di date quantità di prodotti, in tempi e a costi determinati.

Ma la stessa capacità produttiva dipende altresì dalla sicurezza e dall'ordine con cui l'azienda, per mezzo della sua

---

(1) C. SUPINO, *Economia Politica*. — 5ª ediz., 1920.

organizzazione amministrativo-contabile riesce a coordinare e convergere le sue forze per uniformarsi alla *legge del minimo mezzo*. Quindi, l'acquisto, in tempo opportuno, delle materie prime in poderose partite, la continua e crescente vendita dei manufatti, il diligente sfruttamento dei sottoprodotti, la continuità di una lavorazione, che non è non interrotta neppure in periodi di crisi, la limitazione ed il controllo delle spese generali, l'utilizzazione del capitale d'impianto per il massimo numero possibile di cicli produttivi, sono fattori profondamente diversi da coordinarsi fra loro in modo da elevare al massimo grado il rendimento economico dell'azienda.

Ad alcuni di questi elementi come ad alcuni elementi che formano l'ordinamento tecnico ora accennato, è — poi — specialmente affidato il compito di assicurare un « nome » all'azienda, una fama alla « marca », procurare, cioè, una clientela estesa e affezionata, ciò che vuol dire, infine, per l'azienda, la prospettiva di essere in favorevoli condizioni per bilanciare, con utili periodici, l'interesse del capitale investito e le perdite eventuali di sfortunati esercizi.

Ma oltre che su questi punti, oramai assai noti, le basi dell'azienda manifatturiera devono appoggiare su altri principî scaturiti dalle dottrine dell'economia industriale e divulgati sopratutto dagli americani: il *taylorismo* (o *efficienza industriale*) che analizza la fatica dell'operaio, nei tempi e nei movimenti, per ricavare dal confronto il più conveniente *impiego nell'azienda*, la più giusta *rimunerazione;* la *standarizzazione*, che studia la produzione di oggetti con requisiti tipici; l'*organizzazione verticale*, con cui ogni azienda si consolida, si completa e si perfeziona fino a rendersi, per quanto possibile, indipendente.

Riassumendo, l'industria elabora le sostanze greggie e attribuisce loro forme e aspetti diversi in modo da soddisfare agli svariatissimi sempre mutevoli bisogni dell'uomo.

Per svolgere questo programma, l'attività industriale è

concretata in *unità* o *aziende* costituite da molti elementi fra i quali predomina il *capitale* che ottiene la sua *rimunerazione* con un *profitto*, in gran parte in funzione alla bontà dell'organizzazione aziendale.

L'azienda è — perciò — la fusione proporzionata ed armonica di valori immateriali e materiali che vanno dal lavoro manuale alle energie meccaniche, dall'ingegno degli inventori, all'iniziativa di capitalisti, all'abilità di dirigenti e di amministratori.

§ 2. **Classificazione.** — Secondo la loro importanza e secondo il tipo d'industria che esercitano, le aziende assumono denominazioni svariatissime.

Negli ambienti denominati *officine* si svolgono più particolarmente le lavorazioni meccaniche, nelle *manifatture* le lavorazioni tessili, nei *cantieri* si riparano, si costruiscono, si varano le navi: questa ultima denominazione definisce anche i centri d'attività edilizia. Se di grandi dimensioni, le aziende industriali si dicono *stabilimenti*, se più modeste, *fabbriche*. Si preferisce però, nella pratica, distinguere le aziende col nome della materia prima che vi è consumata, cosicchè si hanno: *lanifici, cotonifici, setifici, jutifici, vetrerie, zuccherifici, pastifici, cartiere, caseifici, carrozzerie, cappellifici*, ecc.

Non meno comune è l'uso di contraddistinguere le aziende anche con un gruppo di lettere (ricavate quasi sempre dalle iniziali del nome commerciale dell'impresa e della sua sede) che costituiscono una sigla, di pronta lettura e di facile ricordo, che viene anche usata senz'altro come « marchio ». Ne sono esempi assai noti: F.I.A.T. - F.I.D.A. - A.L.I. - A.U.R.E.A. - S.I.P. - S.P.A. - F.I.L.U.T. - F.A.S.T. ecc.

Più genericamente, ed anche agli effetti statistici, le aziende industriali si classificano in base a due caratteri:

1º la materia prima che vi è, in prevalenza, elaborata;

2º lo scopo della lavorazione.

Se si considera che la vivace attività industriale odierna ha intrapreso, con successo, lo sfruttamento di sostanze che erano, fino a ieri, trascurate, e la fabbricazione di una varietà stragrande di oggetti di cui non si sentiva, un tempo, nessun bisogno, non è facile stabilire, in sintesi, una rassegna completa che comprenda tutti i gruppi d'industria.

Per qualche industria, anche importante, è difficile trovare un posto preciso nella classifica, ed è perciò che certe industrie trovano il loro posto nella voce generica delle « varie ».

Per un elenco indicativo, le industrie dominanti possono — tuttavia — riunirsi così:

Tessili - Siderurgiche - Meccaniche - Minerarie - Elettriche - Chimiche - Alimentari - Edilizie - Varie.

Ciascuno di questi gruppi comprende, naturalmente, la produzione di molti articoli, ognuno dei quali può essere oggetto di un'azienda specializzata.

Per manufatti che richiedono lavorazioni lunghe e delicate si costituiscono aziende che si dedicano, talvolta, ad uno soltanto degli stadî intermedî della lavorazione e che fanno di questo stadio, l'esclusivo programma della propria attività.

D'altra parte, non è raro trovare delle aziende che completano esse stesse tutto il ciclo di lavorazione di un prodotto anche assai complesso, e perfino delle aziende che riuniscono due o più lavorazioni completamente diverse.

Al gruppo delle *tessili* appartengono le industrie del cotone, della seta, della lana, della canapa, del lino, della

juta; a quello delle *siderurgiche* e *meccaniche*, le fonderie di ghisa, ferro, bronzo ed acciaio, le fabbriche di locomotive, automobili, armi, macchinario, utensili e le officine metallurgiche in genere; alle *minerarie* quelle di estrazione dello zolfo, del rame, del sale, del carbon fossile, ecc.; alle *chimiche* quelle dei concimi, colori, acidi, candele, saponi, fiammiferi, esplosivi, ecc.; alle *alimentari* quelle dello zucchero, della birra, del cioccolato, delle conserve, dei formaggi, delle macinazioni dei cereali, ecc.; alle *varie* quelle delle pelli (concerie), delle gomme, della carta, del legno, dei cappelli, dei tabacchi, delle tipografie, ecc.

§ 3. **Sviluppo delle Società anonime.** — Nella grande industria moderna uno degli elementi dominanti è il capitale, di cui una forte aliquota deve erogarsi nell'acquisto di macchinari, tanto più costosi quanto più complicati e perfezionati, e nell'allestire l'impianto edilizio, di dimensioni proporzionate alla presunta capacità produttiva dell'azienda.

Altra aliquota del capitale viene successivamente impiegata nell'acquisto di materie prime, e nella rimunerazione operaia e del personale addetto ai varî rami tecnici ed amministrativi. Ciò implica che il capitale è quasi sempre assai *ingente*, e che l'impiegarlo nell'industria costituisce sempre un *immobilizzo* e talvolta un forte *rischio*.

Ma se il capitale è un fattore vitale per l'azienda industriale, non è, però, ancora tutto.

La grande industria moderna esige il concorso di speciali e svariate competenze tecniche, commerciali, amministrative e finanziarie che non sempre si possono trovare riunite in una sola persona od in una cerchia ristretta di persone.

La necessità poi di poderosi capitali, la capacità di fronteggiare l'alea e forti immobilizzi, la necessità, già rilevata, del contributo di molti valori che si armonizzino e trovino la loro giusta applicazione nel quadro della grande azienda,

spiegano come la tendenza costante delle aziende appartenenti ad una sola persona (*aziende individuali*) o appartenenti a poche persone (*società in nome collettivo* ed *in accomandita semplice*) sia di trasformarsi in società per azioni — specie anonime — nelle quali non incombe ai soci il peso della responsabilità illimitata, che invece incombe nelle aziende individuali o nelle società in nome collettivo.

Le società anonime offrono, per la particolare loro natura, costituzione e legislazione, il mezzo più idoneo per raccogliere capitali ingenti, chiamando a somministrarlo gran numero di soci, sui quali grava soltanto una responsabilità limitata al solo capitale sottoscritto, cosicchè il *rischio rimane determinato e grandemente frazionato.*

È chiaro, poi, che quanto maggiore è il numero di aderenti all'azienda sociale, tanto più facile sarà il trovare delle persone che, per iniziativa, per ingegno e per competenza, possano venir chiamate ad amministrare o dirigere l'azienda stessa.

***

Le statistiche dimostrano il formidabile sviluppo delle Anonime negli ultimi venticinque anni.

Dai dati raccolti dall'*Associazione fra le Società italiane per azioni* (1) risulta — infatti — che al 31 dicembre 1897 le società azionarie costituite in Italia erano 514 e il loro capitale complessivo ammontava a L. 1.373.671.337, mentre al 31 dicembre 1923 il numero loro era salito a 8.033 con un capitale complessivo di L. 23.520.338.361.

In queste somme sono conglobate le società anonime esercenti il credito, le assicurazioni, il commercio, le comunica-

---

(1) Monografia: *L'attività dei nostri Uffici Economici nell'anno* 1923.

zioni: tutte aziende che non rientrano nel nostro studio. Il oro numero non raggiunge però le 3.000, con L. 8.246.340.200 di capitale, cosicchè le aziende che hanno per oggetto l'industria rappresentano, nella statistica totale, assai più della metà del numero di tutte le società per azioni italiane, e quasi i due terzi del capitale complessivo in esse investito.

Il primo posto per importanza di capitale è tenuto dal gruppo delle Elettriche (L. 3.040.306.160); il secondo dalle Meccaniche-metallurgiche (L. 2.847.168.227); il terzo dalle Chimiche (L. 2.235.007.839); il quarto dalle Tessili (lire 2.067.132.194); il quinto dalle Alimentari (L. 1.357.731.754); il sesto dalle «Varie» (L. 1.064.093.128); il settimo dalle Agricolo-Enologiche (L. 833.464.144); l'ottavo dalle Minerarie (L. 820.926.800); il nono dalle Ceramico-Vetrarie (L. 446.358.950); il decimo dalle Edilizie e di Decorazione (L. 376.279.740); l'ultimo dalle Poligrafiche (L. 185.529.205).

Fra le maggiori aziende industriali italiane si notano:

Per l'industria *elettrica*:

Terni (Roma) - *Edison* (Milano) - *Adriatica* (Venezia) - *Elettricità dell'Adamello* - *Meridionale* (Napoli) - *Idroelettrica Piemontese* - *Lombarda E. Breda* - *Imprese Elettriche Conti* (Milano) - *Alta Italia* e *Moncenisio* - *Sip* (Torino).

Per l'industria *meccanica*:

F.i.a.t. - *Aeronautica Ansaldo* - *Officine di Savigliano* (Torino) - *Franco Tosi* (Legnano) - *Cantieri Navali Riuniti* (Genova) - *Stabilimenti di Dalmine* (Bergamo) - *Ceretti e Tanfani* - *Miani e Silvestri* (Milano).

Per l'industria *chimica*:

Agraria di Domodossola (Roma) - *Schiapparelli* (Torino) - *Zambelletti* *Montecatini* - *Prodotti Lion Noir* - *Migone & C.* - *Fabbriche*

Riunite Fiammiferi - *Amideria Italiana* (tutte a Milano) - *Anglo-Romana pel Gaz* (Roma) - *Saponerie e Stearinerie Riunite* (Genova) - *Candele Steariche di Mira* - *Dinamite Nobel* - *A. Paramatti* (Torino).

Per l'industria *siderurgica :*

Ilva (Genova) - *Terni* (Roma) - *Ferriere di Voltri* (Genova) - *Metallurgica Vittorio Cobianchi* (Roma) - *Società Metallurgica Italiana* - *Unione Industriale Torinese per la lavorazione del Piombo ed altri Metalli* - *Società Italiana Metalli ed Argenteria Arthur Krupp* - *Acciaierie e Ferriere Lombarde* (tutte a Milano).

Per l'industria *tessile :*

S.n.i.a. Viscosa (Torino) - *Torcitura di Borgomanero* (*seta*) - *Industria sete Cucirine* (Milano) - *Industria Seterie Stampate G. L. Tondani* (Portichetto Luissago) - *La Soie de Châtillon* (Milano) - *Filatura di Tollegno* (lana) - *Pettinatura di lane in Vercelli* - *Linificio e Canapificio Nazionale* (Milano) - *Fabbriche Telerie E. Frette & C.* (Milano) - *Jutificio De Fernex* (Torino) - *Manifatture Cotonerie Meridionali* (Napoli) - *Cotonificio Valle Ticino* (Milano) - *Cucirini Cantoni Coats* (Milano) - *Cascamificio Nazionale* (Torino) - *Tintoria Comense* (Milano).

Per l'industria *alimentare :*

Prima Pilatura Triestina di Riso (Trieste) - *Riseria di Bobbio Lomellina* (Milano) - *Semoleria Italiana* (Genova) - *Molini Veneto-Piemontesi* (Vercelli) - *Molini Dora* (Torino) - *Pastificio Baroni* (Milano) - *Pastificio Ligure* (Genova) - *Pastificio Italiano* (Torino) - *Pastifici Riuniti Zambelli e Bassi* (Bologna) - *Società Ligure-Lombarda per la Raffinazione degli Zuccheri* (Genova) - *Eridania,* Società industriale (Genova) - *Fabbrica di Cioccolato e Cacao Michele Talmone* (Torino) - *Fabbriche Riunite Gallettine, Biscuits ed affini* (Torino) - *Cioccolato e Cacao Moriondo e Gariglio* (Torino) -

Venchi (Torino) - *Baratti e Milano* (Torino) - *Società Generale delle Conserve Alimentari Cirio* (Roma) - *Società Italiana di Prodotti Alimentari L. Torrigiani* (Roma) - *Soc. An. delle Conserve Alimentari A. Bevilacqua & C.* (Milano) - *Oleifici Nazionali* (Genova) - *Oleifici dell'Italia Meridionale* (Bari) - *Oleol* (Milano) - *Distillerie Italiane* (Milano) - *Francesco Cinzano & C.* (Torino) - *Florio & C.* (Milano) - *Mirafiori Vini Italiani* (Alba) - *Martinazzi e C.* (Torino) - *Soc. An. Fratelli Branca* (Milano) - *Stabilimento Fratelli Maraschi* (Torino) - *Società Anonima Maina Penza* (Torino) - *Società Italiana del Ghiaccio artificiale* (Torino) - *Frigoriferi di Torino.*

Per l'industria *mineraria :*

Miniere Alti Forni Elba (Roma) - *Escavo e l'Industria di Minerali d'Alluminio* (Trieste) - *Società An. Industrie Meridionali* Miniere di zolfo (Benevento) - *Società Industriale Marmi Carrara* (Roma).

Per l'industria *agricola :*

Società Agricola Industriale Italiana (Roma) - *Società per la Bonifica dei Terreni Ferraresi e per Imprese Agricole* (Torino) - *Società Anonima Bonifiche Pontine* (Roma) - *Sindacato Agricolo Industriale Veneto* (Padova) - *Padania* Soc. per l'industria agricola nella valle del Po - (Venezia).

Per l'industria *ceramico-vetraria :*

Ceramica Richard-Ginori (Milano) - *Società Ceramica Folzano* (Brescia) - *Società Anonima Ceramica Ligure* (Genova) - *Società Anonima Generale Italiana «Il Vetro»* (Torino) - *Vetreria Savonese Angelo Viglienzoni* (Savona) - *Cristalleria Murano* (Murano) - *Società Anonima Vetraria Abrate* (Torino).

Per l'industria *edilizia :*

Sindacato Italiano Costruzioni, Appalti, Marittimi (Roma) - *Società Anonima Italiana per Opere Pubbliche e Imprese Industriali*

(Roma) - *Cassa di Sovvenzione per Imprese* (Napoli) - *Anonima Romana Costruzioni Edilizie* (Roma) - *Impresa Veneta di Ricostruzione* (Roma).

Per l'industria *poligrafica :*

Società Editoriale Fiorentina « Il Nuovo Giornale » (Firenze) - *Società Industrie Editoriali Meridionali « Siem »* (Napoli) - *Società Anonima Editrice* (Roma) - *Unitas* (Milano) - *Il Mattino - Soc. Editrice Meridionale* - (Napoli) - *Società Tipografica Editoriale Lombarda* (Milano) - *Stabilimenti Poligrafici Riuniti* (Bologna) - *Società Editrice Torinese* (Torino) - *Grafia* (Milano) - *Industrie Grafiche Italiane* (Ferrara) - *Stabilimento Industriale Toscano per la lavorazione della Carta* (Firenze) - *Stabilimento Poligrafico Editoriale Romano* (Roma) - *G. B. Paravia & C.* (Torino) - *Stabilimento Grafico Reggiani* (Milano) - *Società Editrice Internazionale* (Torino) - *Stabilimento Arti Grafiche Bertarelli* (Milano) - *La Poligrafica Nazionale* (Roma).

Per le industrie *varie :*

Gomma — *Pirelli* (Milano) - *Società Anon. Walter-Martiny* (Torino) - *Soc. Italiana Industria Gomma Hutchinson* (Milano).

Carta — *Cartiera Italiana* (Torino) - *Società Anonima Cartiere Ambrogio Binda* (Milano) - *Società delle Cartiere Meridionali* (Torino) - *Cartiera Valvassori Valli di Lanzo* (Torino) - *Soc. An. Fratelli De Magistris* (Milano).

Pelli — *Società Anonima Concerie Italiane Riunite « C.i.r. »* (Torino) - *Calzaturificio di Varese* (Varese) - *Società Nazionale Industrie Conciarie* (Milano) - *Soc. An. Industria Cuoiami e affini* (Salerno).

Calce Cementi Laterizi — *Fabbriche Riunite Cemento e Calce* (Bergamo) - *Unione Italiana Cementi* (Torino) - *Impresa Comolli* - Cementi Portland - (Bergamo) - *Società An. Calce, Cementi, Laterizi* (Genova) - *Cementi Po* (Trino Vercellese) - *Fornaci Riunite* (Torino) - *Eternit* - *Soc. An. per la pietra artificiale* - (Genova).

Alberghi Terme Teatri Bagni — *Compagnia Italiana dei grandi Alberghi* (Venezia) - *Soc. Ital. dei grandi Alberghi Climatici* (Milano) - *Soc. Ital. per gli Alberghi del Lago Magg.* (Genova) - *Regie Terme e Grandi Alberghi Sermione* (Milano) - *Società Anonima Nuove Terme di Montecatini* (Milano) - *Società dei Teatri Rossini e Malibran* (Venezia) - *Casa Musicale Sonzogno* (Milano) - *Orfeo* (Bari) - *La Salutare* (Padova) - *Villa Turro* (Milano) - *Società di Bagni di mare di Rapallo* (Milano) - *Terme di Acqua Santa* (Ascoli Piceno) - *Acque e Terme di Bognanco* (Domodossola) (1).

---

(1) Queste esemplificazioni sono desunte dal volume « *Società Italiane per Azioni* » (edizione IX), pubblicazione del « Credito Italiano »; dalla monografia « *Cenni intorno ad alcuni Valori Industriali* » pubblicazione della « Banca Commerciale Italiana »; dalla Rivista « *La Società per Azioni* ».

CAPITOLO II

IMPIANTO DELL'AZIENDA

Studi preliminari — Preventivi di impianto, finanziari e di esercizio.

§ 4. **Studi preliminari.** — L'Azienda industriale sorge e si svolge con un programma che comprende due parti ben definite: 1ª *lavorazione*, 2ª *vendita*, strettamente collegate tra loro. L'azienda *produce* per *vendere* e *vende* ciò che *produce*, per ritrarre un *guadagno* che, come si è accennato, costituisce lo *scopo* a cui devono convergere tutte le forze operanti nell'azienda.

Per lo svolgimento di tale programma è necessario che l'azienda si impianti con gli elementi che le assicurino vitalità e sviluppo. Tutti questi elementi, che devono essere oggetto di studî particolari fin dall'inizio, si possono classificare in due ordini: studî preliminari *generali* e studî preliminari *specifici*.

Fra i primi, di notevole importanza è quello di stabilire la località dove l'industria può convenientemente sorgere e svolgersi.

La possibilità di estendersi, quella di poter usufruire di abbondanti forze naturali, la facilità degli approvvigionamenti delle materie prime, la vicinanza di linee ferroviarie per lo

scarico delle materie prime e la spedizione dei prodotti, la formazione di una buona maestranza, la prossimità di notevoli centri cittadini, sono fattori *importantissimi* per la vitalità e la prosperità dell'azienda, strettamente dipendenti da studî, indagini e confronti di indole diversa.

Non meno importante è lo studio della figura *giuridica* dell'azienda, della quale ci occuperemo in un capitolo a parte.

Seguono, quindi, gli studî preliminari *specifici* che sono d'indole *tecnica*, per gli impianti e macchinarî e per l'organizzazione del lavoro; d'indole *finanziaria* per la dotazione del capitale che si presume necessario all'impianto ed all'esercizio; d'indole *amministrativo-contabile* per il funzionamento ordinato e razionale dell'azienda.

Lo studio di indole strettamente *tecnica* non rientra nel campo del nostro esame; esso si concreta nella scelta e nella installazione del macchinario, degli impianti e degli attrezzamenti; nell'assunzione e nella distribuzione del personale tecnico e nell'impiego della mano d'opera: in una parola, nell'allestimento e coordinamento degli organi ai quali spetta il compito della lavorazione.

Lo studio di natura *finanziaria* e quello di natura *amministrativo-contabile* costituisce, invece, la vera materia del Banco Modello, e si riassume nella redazione dei *Preventivi d'impianto, finanziari e di esercizio* e nell'organizzazione degli uffici amministrativi, contabili e commerciali.

§ 5. **Preventivi di impianto, finanziari e di esercizio.** — Come lo designa la denominazione, il *preventivo d'impianto* riguarda la determinazione del capitale che si *presume* occorrente per l'installazione e l'organizzazione dell'azienda.

Questo *capitale* può classificarsi in *fisso* e *circolante*.

Il capitale *fisso* è quello che, in via normale, rimane

immobilizzato nell'industria. Esso non si trasforma, non si incorpora nel prodotto, ed è, per sua natura, *inalienabile* e quindi *non disponibile*.

Costituiscono il capitale fisso: i terreni e i fabbricati (beni immobili per loro natura); la forza motrice, il macchinario, gli impianti, ecc. (beni immobili per destinazione). Parte del capitale fisso può diventare *disponibile* in via di eccezione e cioè nel caso di stabili, macchinario, impianti, *fuori uso*, per ragioni diverse.

Il capitale *circolante* è invece costituito da quella parte di patrimonio che incessantemente si consuma, si trasforma, s'incorpora nel prodotto o si scambia, ossia: le materie prime, il materiale di consumo, il materiale in lavorazione, i prodotti finiti, il denaro, i crediti.

Fra capitale fisso e circolante vi deve essere naturalmente un certo equilibrio.

Se, infatti, il capitale circolante è deficiente, la vita dell'azienda rimane ostacolata nel suo svolgimento da difficoltà finanziarie talvolta insormontabili e sempre assai onerose; se è determinato con troppa larghezza, una parte di esso rimane estraneo alla gestione industriale e ben difficilmente può, in altri investimenti, rendere, in proporzione, quanto la parte assorbita dall'industria.

Se all'importo del *preventivo d'impianto* si aggiunge il *capitale circolante*, necessario per il regolare funzionamento dell'azienda, si ottiene il *preventivo finanziario*.

Altro studio importante, che esige esatte e complesse nozioni tecniche, amministrative e commerciali, è quello che riguarda il *preventivo di esercizio*, ossia la previsione di tutte le *spese* e di tutti i probabili *ricavi*, in proporzione alla potenzialità degli impianti ed all'assorbimento dei prodotti da parte dei varî mercati.

Emerge chiaramente come gli elementi dei varî preventivi devono essere strettamente collegati e interdipendenti, così da costituire un insieme armonico che stabilisca con dati precisi la *base* dell'azienda e tracci a grandi linee il suo *svolgimento*.

Nelle pagine seguenti sono presentati esempi di preventivi, tolti dal vero, fra loro coordinati, secondo i concetti fin qui esposti.

PREVENTIVO D'IMPIANTO.

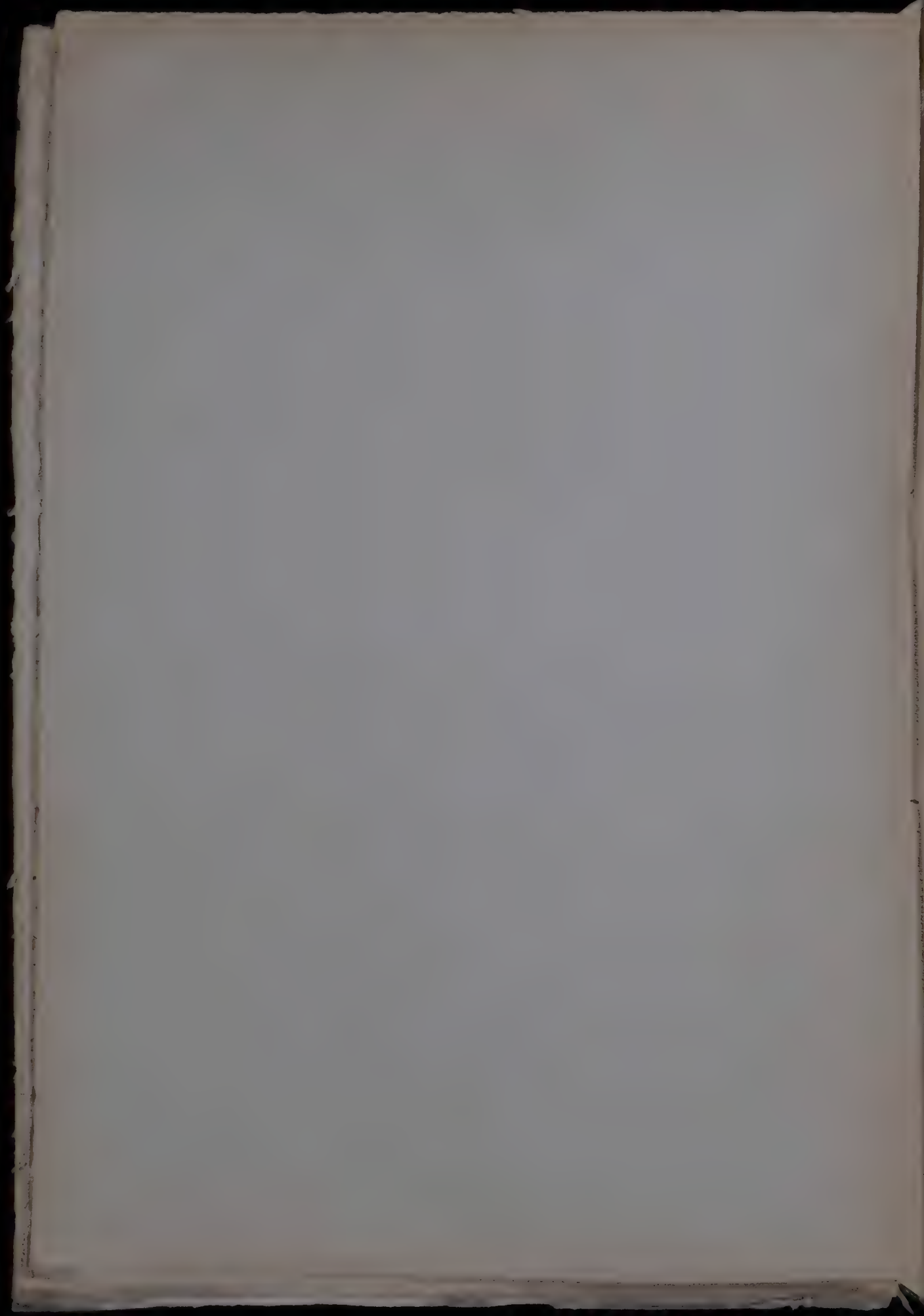
1	Spesa per l'acquisto dello stabile: Superficie mq. 15.000 di cui mq. 4.100 di area coperta, sovrastanti tre saloni per officina - due tettoie, un fabbricato per uffici tecnici ed amministrativi (vedi progetto: *allegato* nº 1) . . . . L.	3.000.000	—
2	Spesa per l'adattamento e la sistemazione dei locali d'officina e degli uffici (vedi progetto: *allegato* nº 2) . . . . »	500.000	—
3	Spesa per l'acquisto di macchinario (vedi descrizioni e particolari: *allegato* nº 3) . . . . »	4.500.000	—
4	Trasmissioni, puleggie, cinghie, ecc. e attrezzamento inerente (vedi *allegato* nº 4) . . . . »	600.000	—
5	Impianto elettrico, forza e luce (vedi progetto: *allegato* nº 5) . . . . »	250.000	—
6	Impianti riscaldamento uffici e officina (vedi progetto: *allegato* nº 6) . . . . »	50.000	—
7	Impianto e diramazioni telefono interno (vedi progetto: *allegato* nº 7) . . . . »	25.000	—
8	Utensileria ed attrezzamento (vedi descrizioni e particolari: *allegato* nº 8) . . . . »	400.000	—
9	Mobili per uffici e arredi per officina (vedi descrizioni e particolari: *allegato* nº 9) . . . . »	250.000	—
10	Camions e vettura di servizio (vedi *allegato* nº 10) . . . . »	100.000	—
11	Spese di registro, trapasso, costituzione società e varie (vedi *allegato* nº 11) . . . . »	500.000	—
	Totale preventivo spese d'impianto L.	10.175.000	—

PREVENTIVO FINANZIARIO.

1	Spese d'impianto (come da preventivo particolareggiato: vedi pag. 23) .... L.	10.175.000	—
2	Capitale circolante (commisurato al fabbisogno di circa 3 mesi di esercizio della azienda: vedi preventivo particolareggiato a pag. 25) .... »	5.500.000	—
	Totale capitale necessario L.	15.675.000	=

PREVENTIVO DI ESERCIZIO.

1	*Produzione complessiva* (valutazione al prezzo di vendita (vedi relazione tecnica e commerciale: *allegato* n° 12) .... L.			25.500.000	—
2	*Spese e consumi :*				
	a) Materie prime e scorte (vedi relaz. tecnica: *alleg.* n° 13/*a*) »	17.000.000	—		
	b) Mano d'opera produttiva (vedi relazione tecnica: *allegato* n° 13/*b*) .... »	3.200.000	—		
	c) Spese generali industriali: 1) di materiale (carbone, energia e lubrific.).. L. 700.000; 2) di mano d'opera (vedi relazione tecnica: *allegato* numero 13/*c* . . » 600.000	1.300.000	—		
	d) Spese generali amministrative e commerciali: stipendi, imposte, pubblicità, cancelleria, stampati (vedi relazione amministrativa e commerciale: *allegato* n° 14) .... »	700.000	—		
	e) Ammortamenti e deperimenti (v. relaz. tecnica: *alleg.* n. 15) »	800.000	—		
	Totale spese e consumi.. L.	23.000.000	—		
	Utile netto preventivato L.	2.500.000	—		
	Totale L.	25.500.000	—	25.500.000	—

N.B. — *Non si espongono i vari allegati, dal n. 1 al n. 15, richiamati in questi Preventivi* poichè rientrano un po' meno nel nostro studio e porterebbero troppo lontano lo scopo di questa esemplificazione.

CAPITOLO III

L'ORGANIZZAZIONE DELL'AZIENDA

Generalità — Direzione tecnica

Direzione amministrativa.

§ 6. **Generalità.** — Affinchè il programma dell' impresa possa svolgersi con regolarità e speditezza è necessario che la struttura dell' azienda sia sapientemente organizzata con criterî razionali e pratici, in modo che ogni operazione sia eseguita con ordine dall'organo che vi è destinato. Si richiamano, ora, i due concetti già illustrati al n° 1: le zone di attività sono nettamente delimitate dai due compiti: 1° tecnico, 2° amministrativo-commerciale (e contabile); compiti svolti da due organi ben distinti.

L'organizzazione tecnica riguarda quanto è inerente alla lavorazione ed alla produzione; quella amministrativo-commerciale contempla le funzioni di amministrazione e di contabilità che, rispettivamente, *predispongono* e *svolgono, accertano, registrano* e *controllano i fatti di gestione* che incessantemente nascono e si intrecciano fin dal nascere dell'impresa e che acquistano sempre maggiore rilievo col suo progressivo sviluppo.

Allo studio ed al funzionamento della prima è preposta una *Direzione tecnica*; all'altra una *Direzione amministrativa* che comprende, quasi sempre, anche la parte commerciale.

Nelle aziende importanti però, che hanno grande movimento di affari anche con l'estero, funziona, distintamente, una *Direzione commerciale.*

Per quanto possano essere nettamente delineate le zone di competenza di queste Direzioni, gli atti dell'una si intrecciano tuttavia sovente con quelli dell'altra; talvolta — anzi — si subordinano con vero carattere di dipendenza; tal'altra una stessa operazione interessa contemporaneamente, sotto differenti aspetti, le diverse Direzioni.

Affinchè tutto proceda armonicamente ed il lavoro svolto da una Direzione non venga ostacolato dal lavoro di un'altra, provocando inutili dispersioni di forze e di tempo, ma affinchè l'opera di una risulti invece efficacemente integrata dal contributo delle altre, funziona quasi sempre, nelle grandi società, una *Direzione generale* affidata di solito ad un amministratore nominato *consigliere o amministratore delegato* il quale viene, in tal modo, ad essere il *trait-d'union* delle Direzioni speciali. Non è raro trovare anche una *Direzione centrale* che agevola l'azione della *Direzione generale.*

§ 7. **Direzione tecnica.** — Alle dipendenze della Direzione tecnica si trovano ordinariamente i seguenti uffici principali:

a) *Ufficio studi, progetti, modelli, brevetti.* Quest'ufficio, eminentemente di concetto, ha per iscopo, sotto la guida della Direzione, di curare gli studî pel continuo miglioramento non solo dei procedimenti lavorativi, ma altresì dei prodotti e quindi dei perfezionamenti e delle innovazioni da apportarsi. Esso segue le indagini effettuate da industrie congeneri o concorrenti, prepara progetti sotto la guida della Direzione; predispone calcoli tecnici; prende in esame brevetti offerti da inventori; stabilisce quali devono esser chiesti nell'interesse dell'azienda ed in nome di essa.

b) *Ufficio disegnatori.* Predispone, sotto la guida dell'ufficio precedente, i disegni inerenti alla produzione col corredo di tutti i dati tecnici necessarî per la lavorazione.

c) *Ufficio produzione e lavorazione.* Ha per iscopo l'organizzazione del lavoro ed il controllo dell'officina.

d) *Ufficio mano d'opera.* Si occupa dell'assunzione, della disciplina (*ufficio disciplina operai*) e licenziamento degli operai; della liquidazione e pagamento (*ufficio paghe, ufficio cottimi e interessenze*) della assicurazione contro gli infortunî sul lavoro (*ufficio infortunî*) e della tenuta della relativa contabilità. Tale contabilità si riassume nei libri « Matricola » e « Paga » ai quali accenneremo anche più innanzi.

e) *Ufficio ordinazioni materiale.* È evidente l'importanza e delicatezza di questo ufficio che ha per iscopo di provvedere, in tempo opportuno, nella giusta misura ed alle migliori condizioni, il materiale occorrente per la lavorazione.

f) *Ufficio della contabilità di officina.* Quest'ufficio, che interessa più particolarmente i nostri studî, ha per iscopo di seguire contabilmente la lavorazione per determinare con la maggior approssimazione uno degli elementi fondamentali per lo sviluppo aziendale: il *costo industriale* del prodotto.

g) *Ufficio manutenzione stabili, impianti, macchinari.* I compiti di questo ufficio non hanno bisogno di essere spiegati.

Nello sviluppo del nostro studio ci occuperemo dei documenti più caratteristici che rispecchiano i compiti di questi uffici tecnici.

§ 8. **Direzione amministrativa.** — Dipendono invece dalla Direzione amministrativa i seguenti uffici:

h) *Ufficio segreteria.* Coadiuva la Direzione generale nel disbrigo delle pratiche che non rientrano nella sfera di competenza di altri uffici dipendenti.

La Direzione generale dà esecuzione alle deliberazioni del Consiglio di Amministrazione della società; tratta direttamente gli affari importanti che esorbitano dalla gestione ordinaria, i grandi acquisti, i contratti di vendita, di agenzia e di rappresentanza, (*ufficio viaggiatori e rappresentanti*) gli accordi con le banche per il fido, le disponibilità, le provviste straordinarie di fondi, le combinazioni di carattere commerciale e finanziario. Spetta, quindi, alla Segreteria di preparare le pratiche relative, di notificare istruzioni, di seguire tutta la procedura burocratica.

i) *Ufficio commerciale* o *delle vendite.* Si occupa dei contratti di carattere ordinario, dello studio delle statistiche d'importazione e di esportazione, delle dogane, delle condizioni dei varî mercati, allo scopo di procurare la maggior espansione commerciale.

Alle dipendenze dell'ufficio commerciale vi sono sezioni speciali destinate allo studio della *pubblicità* e *réclame*, alla compilazione dei *cataloghi*, al servizio di *informazioni* sulla solvibilità, capacità e correttezza commerciale dei Terzi che chiedono di entrare in rapporto di affari con l'azienda, e talvolta un vero e proprio ufficio di *statistica* ed un ufficio *stampa* (1). Nelle grandi aziende generalmente l'ufficio è ripartito in *zone*, corrispondenti a determinati gruppi di nazioni.

l) *Ufficio contabilità e controllo.* Esercita la sorveglianza ed il riscontro sullo svolgersi delle varie funzioni dell'azienda, quali:

1) il riscontro contabile delle entrate e delle spese;

2) il controllo dei servizi di cassa, di economato e dei magazzini;

---

(1) Le massime aziende industriali italiane ed estere (specialmente degli *Stati Uniti*) dànno importanza considerevole all'ufficio *Stampa* e allestiscono anche delle pubblicazioni periodiche (*Riviste o Bollettini*) con le quali svolgono un'efficacissima réclame dei proprii prodotti.

3) le verifiche delle scritture elementari;

4) la compilazione delle scritture della contabilità generale;

5) la formazione delle situazioni contabili periodiche, dei rendiconti finanziari ed economici;

6) il controllo degli inventari di fine esercizio e la situazione contabile finale con gli accertamenti attivi e passivi di chiusura: interessi, spese di competenza, accantonamenti per imposte, liti, liquidazione crediti, partite da liquidare, ecc.;

7) il bilancio secondo i criteri e le deliberazioni prese dal Consiglio di Amministrazione;

8) il controllo contabile sulle aziende collaterali e minori.

m) *Ufficio legale*. Si occupa della forma legale dei contratti, del contenzioso commerciale e fiscale, delle imposte e tasse, delle assicurazioni, dell'osservanza alle prescrizioni di legge e dello statuto per le convocazioni delle assemblee, della pubblicazione del bilancio e delle varie pratiche di carattere legale.

Di solito dipende da questo ufficio la sezione del *personale* per i contratti di locazione d'opera, assunzione, licenziamenti da eseguirsi in base agli ordini trasmessi dalla competente Direzione.

n) *Ufficio cassa*. Tiene in custodia il denaro, gli effetti, i valori, ne eseguisce e registra il movimento (incassi, pagamenti, consegna e ritiro di valori) in base a speciali ordini scritti emessi dalla contabilità (*mandati*).

o) *Uffici magazzini*. Sono consegnatari delle materie prime, dei materiali di consumo, dei pezzi, dei prodotti, delle scorte, ecc.

p) *Ufficio spedizioni*. Provvede alle spedizioni dei pro-

dotti, od alle *rese* ai fornitori di materie prime, in base agli ordini dell'ufficio commerciale o dell'ufficio magazzino.

q) Ufficio protocollo. Elenca, riordina, registra determinati atti dell'azienda.

r) Ufficio economato. Si interessa delle spese minute, dell'acquisto della carta, dei registri, degli oggetti di cancelleria, del mobilio, e — in genere — dei materiali per gli uffici.

s) Ufficio archivio. Classifica e custodisce i registri, gli atti legali, amministrativi, contabili, i copialettere, i copiafatture, la corrispondenza e tutte le carte che formano la documentazione degli affari completamente espletati.

Ad evitare conflitti di competenza, duplicazioni di lavoro, ad evitare — infine — i dubbî che possono sorgere su la destinazione di una pratica ad un ufficio invece che ad un altro, è necessario che la Direzione generale specifichi dettagliatamente i confini delle singole attribuzioni e stabilisca perentoriamente i rapporti di dipendenza dei varî uffici. Il complesso organismo aziendale viene, così, a funzionare — come un orologio — con ritmo sicuro, sotto l'impulso azionato da molte ruote rappresentate dai varî uffici.

Nel quadro seguente sono indicati — in schema — gli organi aziendali di cui si è ora parlato.

CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE

DIREZIONE GENERALE

(CONSIGLIERE DELEGATO)

DIREZIONE TECNICA

UFFICI

- **Di concetto**
  - Studi, progetti, brevetti
  - Disegnatori
  - Produzione e lavorazione
- **Esecutivi**
  - Ordinazione materiale (acquisti)
    - Italia
    - Estero
- **Tecnici contabili**
  - Mano d'opera
  - Contab. officina
    - Commesse di produz.e
    - » di spese generali di lavorazione
- **D' ordine**
  - Manutenzione capitale fisso

NB. — Ogni Ufficio cura e redige la propria corrispondenza, che viene sottoposta alla firma della Direzione, dei Procuratori e dei Capi ufficio, a seconda della competenza.

DIREZIONE AMMINISTRATIVA

SEGRETERIA

UFFICI

- **Commerciali**
  - Vendite
    - Italia
    - Estero
  - Agenzie e Rappresentanze
    - Italia
    - Estero
  - Informazioni
  - Pubblicità e réclame
  - Statistica
- **Amministrativi**
  - Legale
    - Contenzioso
    - Assicurazioni
    - Imposte
    - Pratiche varie
    - Personale
- **Contabili**
  - Ragioneria e controllo
- **Consegnatari**
  - Cassa
  - Magazzini
    - Materie prime
    - Materiale di consumo
    - Scorte
    - Prodotti
- **D'ordine**
  - Economato
  - Protocollo
  - Archivio
  - Spedizione
  - Sorveglianza

CAPITOLO IV

ELEMENTI DELL'AZIENDA

Il capitale industriale — Criteri di valutazione.

§ 9. **Il capitale industriale.** — Nel patrimonio della azienda industriale, oltre agli elementi esaminati nello studio delle aziende mercantili (denaro, merci, crediti, debiti, titoli, ecc.), ne troviamo naturalmente altri, *caratteristici dell'industria*, che formano appunto il *capitale industriale*, già precedentemente classificato in *fisso* e *circolante.*

Come si è detto, il capitale circolante si trasforma in ogni atto produttivo ed il valore dei beni impiegati rientra nel valore dei prodotti, mentre il capitale fisso serve a parecchi atti produttivi, durante i quali, evidentemente, subisce un certo consumo o *deperimento*, di guisa che il suo valore rientra solo in parte e proporzionalmente all'uso fattone, nei singoli *costi di produzione.*

Costituiscono il capitale *fisso industriale:*

a) i beni immobili, terreni, fabbricati, tettoie, capannoni, scali, ecc.;

b) le macchine generatrici e trasformatrici di forza motrice e relativi impianti;

c) gli impianti idraulici, elettrici, meccanici;

d) il macchinario, gli attrezzi ed utensili;

e) i mobili e gli arredi;

f) i brevetti, disegni, modelli e stampi;
g) le spese d'impianto.

Costituiscono il capitale *circolante industriale :*

h) le materie prime ed i materiali di consumo;
i) il materiale in lavorazione;
l) i prodotti finiti.

Agli elementi su elencati, *tipici del capitale industriale*, si aggiungono, naturalmente, come già detto, tutti gli altri elementi di *carattere commerciale e finanziario*, comuni alle aziende di altra natura, e cioè:

Elementi di *carattere commerciale :* crediti verso clienti, agenti e rappresentanti; effetti da riscuotere; debiti verso fornitori; effetti da pagare;

Elementi di *carattere finanziario :* denaro, titoli e partecipazioni, crediti o debiti verso banche, obbligazioni.

§ 10. **Criteri di valutazione.** — I *criteri di valutazione* degli elementi di carattere commerciale e finanziario sono già stati esaminati per le aziende commerciali, nel corso svolto sulle medesime.

Esaminiamo ora i criterî di valutazione del capitale *industriale* fisso e circolante.

Per quanto riguarda il *capitale fisso*, devesi tener presente che esso è per sua natura, « *non disponibile* », vale a dire non forma oggetto di scambi o di speculazione commerciale. Il criterio di valutazione quindi non può essere quello del « *valore di scambio* », ma bensì del *costo originario*, diminuito, ben s'intende, del *deperimento* causato dal tempo e dall'uso. Diremo, in seguito, sui criterî più opportuni da seguire per la determinazione dei deperimenti, nonchè sui criterî per eliminare gradatamente determinate spese, di natura ammortizzabile. Per ora basta osservare che il criterio per la determina-

zione della misura del deperimento varia da elemento ad elemento, da industria ad industria; dal periodo di tempo in cui essa si svolge e dall'elasticità del suo bilancio.

Per i terreni, i quali non subiscono in genere deperimenti di sorta, si suole mantenere inalterato il loro costo iniziale. Per i fabbricati si calcola d'ordinario una quota variante dal 2 % al 5 %. Per il macchinario e gli impianti, una quota variante dall'8 % al 15 %. Per gli attrezzi e gli utensili, dal 20 % al 30 % ed anche più. Per il mobilio, dal 10 al 15 % (1).

È ovvio che questi criterî esposti sono adottabili in quanto il *capitale fisso* conservi la sua *destinazione*, poichè se, per avventura, delle invenzioni nuove o delle rilevanti innovazioni nel macchinario o negli impianti rendessero necessarie delle trasformazioni o ricostituzioni, il macchinario o gli impianti divenuti, per l'eccezionalità del caso, *beni disponibili*, dovranno invece valutarsi con altro criterio, cioè in base al *presunto realizzo* della loro vendita.

Criteri speciali devono adottarsi per i brevetti, i disegni, i modelli e gli stampi e per le spese di impianto, elementi tutti di natura ammortizzabile.

I *brevetti* costituiscono un giusto premio, un privilegio che la legge concede, sotto determinate condizioni e per determinati periodi di tempo (quindici anni), all'autore di nuove invenzioni o scoperte industriali, al quale compete il diritto di attuarle e trarne utili, all'infuori di ogni concorrenza.

Nessun dubbio che essi siano attività; però, come giustamente osserva il chiarissimo prof. Vincenzo Vianello, nelle sue *Istituzioni di Ragioneria generale:* « Queste attività non possono essere permanenti, nè restare immutate nel valore

---

(1) Nelle aziende che hanno una certa elasticità di bilancio, gli utensili passano spesso tra le spese di produzione e quindi il loro valore viene completamente ammortizzato all'atto del loro acquisto, o del loro uso.

che viene ad esse assegnato nel momento in cui pervengono all'azienda. Esse rappresentano come un fondo spese, o meglio, costi dell'impresa per più esercizi, e come tali, devono ogni anno scemare del valore che li esprime fino quando scompaiono del tutto dall'attivo ».

Vi è chi opina che la spesa sostenuta debba venire ammortizzata proporzionalmente al periodo di durata dei brevetti; vi è chi, invece, ed a maggior ragione ritiene che tale attività debba venire ripartita esattamente fra le unità di prodotto fabbricate in tutto il periodo della concessione.

Ma entrambi questi criteri non possono essere rigorosamente seguiti. A prescindere dal fatto che col primo criterio la spesa del brevetto, ammortizzata proporzionatamente al periodo della concessione, non verrebbe a gravare equamente sui prodotti fabbricati in quantità differenti nei varî esercizi e che l'applicabilità dell'altro criterio diventerebbe impossibile perchè non vi è il modo di prestabilire le unità di prodotto che verranno allestite nei futuri esercizi; a parte, ripeto, tali considerazioni, entrambi i criterî suenunciati non sono conformi a quello di saggia prudenza, che deve essere norma di una buona ed oculata amministrazione.

Una nuova invenzione può togliere ad un brevetto ogni valore ed ogni potenzialità di utili futuri. La sorgente quindi di questi utili può inaridirsi da un momento all'altro.

La prudenza vuole che alla spesa per i brevetti venga applicata una percentuale alta di ammortamento, di guisa che la voce possa eliminarsi in un periodo ristretto di tempo.

I *disegni*, *modelli* e *stampi* che figurano spesso nei Bilanci per cifre non indifferenti, richiedono anch'essi, se vuolsi determinare in modo rigoroso la reale consistenza patrimoniale della società, forti deprezzamenti di valutazione, rispetto al loro costo. A parte il consumo rapidissimo dei modelli e degli stampi, tanto essi quanto i disegni, hanno un valore in quanto

servano per la produzione, eccezione fatta, per i modelli e gli stampi, del valore, spesso minimo, del materiale che li costituiscono. Ora è indubitato che le modificazioni continue nei prodotti per i miglioramenti che la grande industria apporta incessantemente, rende spesso ed a breve distanza di tempo, inservibili quelli precedentemente adottati. Evidente quindi si manifesta la necessità di una rapida ammortizzazione del loro costo.

Nelle spese d'impianto si comprendono quelle sostenute nel *periodo iniziale di vita* dell'azienda, per la sua creazione ed organizzazione.

Non è il caso di riprodurre le molteplici discussioni in merito alla natura di tale spesa, la quale, purtroppo, in cifra talvolta ingente ed esagerata, figura costantemente nei bilanci delle società, specie di quelle industriali.

Certo si è che trattasi di un elemento *evanescente*, che deve fatalmente scomparire nel più breve termine possibile, e che, per la sua particolare natura, deve essere contenuto nei limiti più ristretti, affinchè *non perda la vera sua caratteristica*, di spesa che *precede* il funzionamento industriale dell'azienda. Per cui, quando non sia possibile di ammortizzare integralmente detta spesa in uno o pochi esercizi, non permettendo tale ammortamento la poca elasticità del bilancio dell'impresa, sarà, tuttavia, norma di necessaria prudenza, quella di applicare a detta spesa alte percentuali di ammortamento, onde ridurre il suo ammontare alla minore somma possibile in pochi esercizi.

A tale riguardo non è fuor di luogo rilevare che la stessa Commissione ministeriale per la riforma del Codice di commercio, nel suo progetto preliminare per il nuovo Codice, ha fermato la sua attenzione su tale spesa e sulla consistenza non apprezzabile della medesima quale elemento patrimoniale, ed ha proposto che tale voce debba estinguersi me-

diante ammortamenti annuali entro un periodo non superiore ai dieci anni.

Ora, pur tralasciando ogni discussione sul criterio che ha suggerito alla Commissione di fissare in dieci anni il periodo di ammortamento, non è, ripeto, fuor di luogo osservare che anche i non tecnici della materia hanno riconosciuto, per la particolare natura di tale posta del bilancio, la necessità del *completo suo ammortizzo* in un periodo di tempo relativamente breve rispetto alla durata ordinaria della società.

Ne consegue che se in teoria può essere sostenuta la tesi che le spese d'impianto debbano essere ammortizzate proporzionatamente al periodo della vita sociale, per la ragione che la portata delle medesime si estende a tutta la sua durata, nella pratica, invece, il criterio di eliminare questa attività, evanescente, in un periodo molto più breve, deve essere, specialmente dai tecnici, consigliato e largamente applicato.

Di quanto però riguarda lo studio in merito ai deperimenti ed agli ammortamenti, dirò in apposito capitolo; per ora basta affermare tanto per i brevetti, quanto per i disegni modelli e stampi, ed a maggiore ragione ancora per le spese d'impianto, che tutti questi elementi devono, secondo le norme di una prudente e saggia amministrazione, sottostare alle maggiori quote di ammortamento compatibili colla potenzialità economica dell'azienda, per venire eliminati dal bilancio in un numero ristretto di esercizi, in considerazione della particolare natura di tali attività, il cui destino è fatalmente quello di scomparire presto o tardi, dalle voci del bilancio ed il cui valore, inapprezzabile, si riduce a zero, al cessare dell'impresa.

La valutazione degli elementi del *capitale circolante* industriale è delicatissima. Criterio costante e di massima deve essere quello della maggiore *prudenza* per non addi-

venire ad una liquidazione di utili inesistenti, che comprometterebbero l'integrità del capitale sociale.

Per le *materie prime ed il materiale di consumo* il criterio da seguirsi è quello del prezzo di *costo*, perchè si tratta di elementi non destinati allo scambio, ma esclusivamente ad essere lavorati.

Se per particolari condizioni del mercato il prezzo di *costo* risultasse superiore a quello *corrente*, è consigliabile la valutazione al prezzo *corrente*, allo scopo di evitare, come già si disse, un accertamento di utili fittizi.

Per il materiale in *corso di lavorazione* e per i *prodotti finiti*, la valutazione deve seguire lo stesso criterio del prezzo di costo, sempre che le condizioni del mercato siano normali.

La determinazione del prezzo di costo industriale dei prodotti finiti forma, ancora oggi, un importante e difficile problema che si risolve soltanto — come si confermerà più avanti — con un'accorta organizzazione dei magazzini e della lavorazione e con una razionale contabilità di officina; unici mezzi dai quali si possono con sicurezza attingere gli elementi costitutivi del costo stesso, che sono:

a) la materia prima;

b) la mano d'opera produttiva;

c) le spese generali industriali (materiale e mano d'opera) e quelle amministrative e commerciali;

d) i deperimenti e gli ammortamenti.

Se però le materie prime impiegate presentassero delle avarie ed i prodotti finiti fossero difettosi, oppure se il loro costo reale fosse superiore a quello della *concorrenza*, si dovrà sempre adottare il criterio del *presunto realizzo*, informandolo alla maggior prudenza.

Sul concetto assoluto però del prezzo di costo, predomina in pratica, per imprescindibili necessità, il criterio del *prezzo*

ragionato, che trova la sua origine ed il suo fondamento nei *poteri conoscitivi*, che formano la mente e la coscienza dell'amministratore, e che è subordinato alla tendenza dei mercati, alla concorrenza, ed allo *stock* dei prodotti da esitare.

In ogni caso però il *prezzo ragionato* non deve mai superare il prezzo effettivo di costo.

CAPITOLO V

IL LAVORO OPERAIO

La spesa di mano d'opera

Sistemi di rimunerazione operaia.

§ 11. **La spesa di mano d'opera.** — Si dirà più avanti della documentazione contabile necessaria per accertare e liquidare il prezzo (salario) della mano d'opera.

Per ora accenniamo soltanto, senza scendere a dettagli, ai sistemi più usati per retribuirlo.

La spesa di mano d'opera si distingue comunemente, agli effetti amministrativi, in:

a) spese di mano d'opera *produttiva ;*

b) spesa *generale* di mano d'opera.

Vediamo le loro particolari caratteristiche.

La spesa di mano d'opera *produttiva* è quella che si può imputare distintamente e direttamente ad ogni singolo oggetto; è la spesa sostenuta per compensare l'operaio per il lavoro che egli ha *effettivamente applicato al « prodotto »*.

La spesa *generale* di mano d'opera, invece, non è imputabile direttamente al costo del singolo prodotto, perchè, per la sua speciale natura, essa abbraccia l'intiera lavorazione nel suo insieme. Non rappresenta — quindi — compenso per l'energia e l'abilità impiegate per trarre l'oggetto dalla materia prima, ma compenso per servizi che, sebbene

anch'essi produttivi, riguardano meno rigorosamente il processo trasformativò della materia prima. Di tale natura sono — per esempio — gli stipendi dei capi-officina e dei capi-reparto, il salario della manovalanza, dei sorveglianti, dei collaudatori, ecc.

Altra differenza fra le due spese di mano d'opera: la prima (*produttiva*) è liquidata con diversi criterî, variabili con il variare delle esigenze dell'azienda o in base al patto intervenuto fra operaio e datore di lavoro; la seconda (*generale*) è ordinariamente liquidata mediante mercedi fisse, interessamenti di vario genere, paga-oraria, ecc.

§ 12. **Sistemi di rimunerazione operaia.** — Non è necessario svolgere nel campo dei nostri studî i concetti economici e sociali che fecero sorgere i varî accordi per la rimunerazione operaia, e neppure di trattenerci sul salario più di quanto basti ad elencare ed illustrare i sistemi in uso nelle aziende industriali.

Essi si riducono essenzialmente:

a) a *tempo* (detto anche: *ad economia*);

b) a *cottimo* (detto anche: *a compito*);

c) *sistemi correttivi dei precedenti.*

***

A tempo. - Secondo questi accordi, stabilita la mercede oraria (anche giornaliera, settimanale, quindicinale), l'operaio viene retribuito per le unità di tempo effettive di lavoro. Se l'unità convenuta è l'*ora*, nel computo delle ore si distinguono quelle compiute nei limiti dell'orario normale, da quelle compiute fuori di tali limiti (*ore straordinarie*). Su queste ultime si corrisponde una determinata percentuale di aumento.

***

A cottimo. - Il contratto di *cottimo* si riduce — in realtà — ad un *forfait* tra operaio ed industriale. Essi stabiliscono per ogni oggetto finito o per una o più fasi di lavorazione, un determinato corrispettivo (prezzo del cottimo), subordinato al collaudo del prodotto.

È intuitivo che questa convenzione mira — da una parte — a stimolare l'attività del prestatore d'opera e dall'altra ad accrescere l'efficienza dell'azienda. Quanto maggiore è l'economia di tempo realizzata dall'operaio sul lavoro, tanto maggiore risulta la sua mercede, perchè più numerosi sono gli oggetti ch'egli consegna.

Questa maggiore produzione torna altresì a beneficio dell'industriale perchè riduce, *nel riflesso delle spese generali*, il costo del prodotto.

Il cottimo fu aspramente criticato; alcuni lo ritennero un crudele sfruttamento dell'energia individuale, perchè fondato sul massimo rendimento della medesima. Si può osservare, a questo proposito, che lo scopo al quale tende il cottimo rientra nell'ordine umano e naturale delle cose: in qualsiasi campo, la produttività non si sviluppa in tutta la sua efficenza, se manca lo stimolo dell'interesse personale, sia questo di natura economica, oppure morale od intellettuale. Nel campo dell'industria vengono a contatto due forze vive, entrambe potenti: lavoro e capitale, forze che non si possono concepire distinte e separate, o peggio, antagoniste.

Se non sono fuse e dirette al medesimo scopo, la loro rispettiva potenza perde di valore. L'interesse dell'operaio, che fornisce il lavoro, deve intimamente collegarsi all'interesse dell'industriale, che fornisce i capitali. Il cottimo può appunto far conseguire il risultato di armonizzare i due interessi, ed a questo risultato non pervengono altri sistemi

di rimunerazione, non certo, per esempio, il sistema « a tempo », il quale per la mancanza di stimolo nell'operaio all'aumento della produzione, contrasta con l'interesse dell'industriale di ottenere il rendimento massimo dal capitale-lavoro.

Il cottimo si distingue a seconda che è convenuto con l'operaio singolo, oppure con un gruppo di operai addetti alla fabbricazione di uno stesso oggetto, in cottimo *individuale* e cottimo *collettivo*.

Talvolta interviene anche un vero contratto di *appalto*, e cioè l'industriale affida la lavorazione di un certo numero di articoli ad un operaio-appaltatore il quale recluta ed assume, per conto proprio, la maestranza.

Abbastanza comune è il *cottimo a premio*, detto anche *salario a premio* o *salario progressivo*, col quale si pattuisce una mercede oraria minima, alla quale si aggiunge un *premio*, se l'operaio è riuscito a produrre un determinato oggetto in minore tempo.

La liquidazione del cottimo viene fatta, come si disse, a prodotto ultimato e collaudato.

Durante il lavoro e per tutto il periodo di tempo per la fabbricazione del prodotto, oggetto del cottimo, l'operaio, sebbene a cottimo, riceve la sua paga oraria. A prodotto finito e collaudato l'operaio riceve la differenza tra quanto egli ha percepito di paga oraria in quel periodo, ed il prezzo pattuito.

Questa differenza si chiama *premio del cottimo*.

Così se il prezzo convenuto per un determinato prodotto è di	L. 400 —
ed il tempo impiegato dall'operaio è di giorni quindici (di 8 ore a L. 3 all'ora)	» 360 —
la differenza di	L. 40 —

rappresenta il premio del cottimo.

Non occorre soffermarsi a lungo per rilevare l'importanza che, specie nelle grandi industrie, assume la determinazione del *prezzo del cottimo*, e come questo debba essere oggetto di attento studio ed esame. Qualora il prezzo del cottimo fosse stato determinato con eccessiva larghezza, il vantaggio dell'industriale, derivante dalla maggiore produzione, resterebbe paralizzato dall'eccessivo costo del cottimo. Di qui la necessità, qualora il *premio del cottimo* risulti esagerato, della *revisione* dei cottimi e conseguente riduzione, la quale, mentre non elimina il danno avvenuto, porta sempre *turbamenti* nei rapporti tra industriali ed operai ed è spesso la causa di sospensioni parziali di lavoro o di sciopero, con evidenti notevoli danni tanto per l'industriale quanto per la massa operaia.

***

Sistemi correttivi dei precedenti. - Fra i varî sistemi di rimunerazione operaia detti anche: *correttivi* o *perequativi* si possono ricordare:

il salario a scala mobile, mediante il quale si pattuisce una variazione del salario in proporzione alla fluttuazione del prezzo dei prodotti fabbricati dall'azienda o quando il premio del cottimo superi una determinata percentuale in rapporto alla paga oraria.

il salario con partecipazione ai profitti dell'azienda, che si stabilisce allorchè il profitto industriale supera una certa percentuale;

il salario con partecipazione dell'operaio all'azienda, per cui si concedono, come premi, a operai abili o assidui, un certo numero di *azioni* dell'impresa che dànno, naturalmente, diritto a percepire il *dividendo*. Forma, questa, nota anche come *azionariato operaio*.

il salario col « buono », col quale, al salario a tempo, si aggiunge una somma come premio, se l'operaio produce una serie di oggetti maggiore di quella che è previsto si possa produrre in un dato numero di ore.

CAPITOLO VI

LE SPESE GENERALI

Generalità — Classificazione

Metodi di ripartizione.

§ 13. **Generalità.** — La caratteristica delle *spese generali* è già stata rilevata quando si è spiegato in che cosa consistano le *spese generali di mano d'opera.* Queste ultime non sono che una categoria delle prime, ma caratterizzano egualmente assai bene il concetto comprensivo di *spese generali:* si tratta di spese che non sono imputabili *direttamente* e *distintamente al singolo costo di produzione* di ogni oggetto, ma colpiscono la *produzione nel suo complesso.*

Sono spese ripartibili, perciò, con criterio differente che non la spesa per la materia prima e quella per la mano d'opera produttiva, le quali, come si è osservato, sono esattamente imputabili al costo di ogni singolo prodotto, poichè vi si incorporano in forma di *equivalente rilevabile e ben precisato.*

Le spese generali sono un indice importante dell'andamento dell'azienda e le imprese che, pur mantenendo inalterate le qualità ed i pregi industriali dei loro articoli, riescono, tuttavia, a fabbricarne un numero sempre maggiore, senza aumentare in proporzione la cifra delle spese generali, si avviano, senza dubbio, al conseguimento di maggiori utili.

Il frazionare infatti la cifra costante delle spese generali per un divisore periodicamente crescente, significa ottenere un quoziente sempre più ridotto, il quale, con gli altri elementi che compongono il costo, consente quella riduzione del costo stesso, che è mezzo indispensabile per battere la concorrenza, e vincere così i mercati.

Analizzando la percentuale di spese generali di un'azienda, si compie uno studio importante nei riguardi del suo andamento; le variazioni della percentuale stessa, in rapporto alla produzione, sono dati positivi e necessarî per apprezzare quale ritmo di ordine, di regolarità e di economia, i dirigenti abbiano saputo stabilire.

Che il problema delle spese generali sia di grandissima importanza, lo dimostra il forte importo delle medesime. Se si considera che, in talune aziende industriali, queste spese variano dal 200 % al 350 % della mano d'opera produttiva, rappresentano cioè talvolta più del triplo di quest'ultima, la grande influenza delle medesime, sul costo dei prodotti, appare subito nella più chiara evidenza.

In merito a queste spese, alcuni autori separano giustamente le *spese generali, vere e proprie*, da quelle cosidette di *officina*, comprendendo nelle prime soltanto quelle spese di carattere *fisso* ed *irriducibile*, non proporzionali alla produzione e che *diminuiscono solo in caso di soppressione di lavorazioni o di impianti*. Anche nella pratica il concetto che informa tale separazione viene spesso seguito. Secondo tale criterio sarebbero spese generali vere e proprie, ad esempio: gli stipendi del personale che forma l'organico dell'azienda, le imposte e le tasse, le spese di pubblicità, quelle postali, di cancelleria, stampati, illuminazione, riscaldamento, ecc.

Tutte le altre spese *pur di carattere generale*, alla stregua del criterio enunciato, vengono considerate quali « *spese di lavorazione* », perchè, se non rigorosamente, certamente in parte, sono proporzionali alla produzione, e riducibili in varia

misura nei casi di sospensione o di diminuzione di lavoro anche temporanea.

A queste spese, comunemente chiamate *d'officina*, alcuni autori attribuiscono la denominazione, appunto per il loro speciale carattere, di *spese generali proporzionali*, *spese generali produttive* o *spese indivise di lavorazione*.

Appartengono a questa categoria, la forza motrice, l'assicurazione operai e tutte le spese di mano d'opera e di materiale, necessarie all'esercizio ed alla manutenzione delle macchine; il consumo degli attrezzi, ecc.

L'utilità di questa distinzione fra spese generali vere e proprie e spese generali di officina, o proporzionali che dir si voglia, nel campo pratico, è evidente.

Nella gestione di una grande azienda industriale, nella quale vi sono delle spese generali irriducibili di ingente ammontare, è necessario talvolta esaminare il problema di indiscutibile importanza, se non convenga fabbricare prodotti, o lavorare come dicesi comunemente per *commesse*, le quali, considerati tutti gli elementi del costo di produzione, lasciano poco margine di guadagno rispetto al costo, o magari lasciano scoperta una parte del costo medesimo.

Tale problema, che dal *lato commerciale* non può essere risolto che nel senso di non accogliere lavorazioni che non lascino un determinato margine di guadagno, può, anzi deve talvolta, venire risolto in altro senso, *sotto il punto di vista industriale*. A parte il vantaggio industriale importantissimo di mantenere in piena efficienza lo stabilimento, lasciando intatta la sua organizzazione tecnica di lavorazione, il fatto che il prezzo di vendita di determinate *commesse* è soltanto corrispondente al costo di produzione o non copre completamente il medesimo, non è argomento sufficiente per rifiutare, con fondamento, *a priori*, quelle determinate lavorazioni, inquantochè l'assorbimento da parte di esse di una quota, talvolta non indifferente, di spese irriducibili, porta, di con-

seguenza, una minore ripercussione delle medesime sul prezzo di costo degli altri prodotti.

Problema questo molto importante che può essere risolto soltanto cogli elementi che provengono da una netta separazione fra le spese generali *propriamente dette* e quelle *proporzionali* alla produzione.

§ 14. **Classificazione.** — Le spese generali possono riferirsi alla lavorazione o alla gestione amministrativa e commerciale, e si distinguono perciò in:

a) *spese generali industriali*;

b) *spese generali di amministrazione*.

Ognuna delle due grandi categorie comprende moltissime voci, di cui seguono alcuni elenchi.

a) Spese generali industriali.

Fra le principali spese generali di *lavorazione*, devono essere menzionate le sottoindicate, riguardanti:

1) La riparazione e la manutenzione del capitale fisso industriale.

2) L'utensileria e l'attrezzamento.

3) I materiali e le materie di consumo.

4) Gli studi e le esperienze.

5) Gli stipendi del personale tecnico e parte del salario della maestranza.

6) I brevetti.

7) I modelli, i disegni e gli stampi.

8) Le assicurazioni e diverse.

Passando all'analisi delle spese per ognuna delle categorie suelencate, si troverebbe, per esempio, nelle varie industrie, la seguente specificazione:

1. – *Riparazione e manutenzione del capitale fisso.* *Beni stabili.* — Spese pei fabbricati, tettoie, magazzini, rimesse, cortili, *garages*, ecc.

Macchinari. — Spese relative al macchinario in genere, ai motori elettrici, alle grue, paranchi, apparecchi di sollevamento; alle trasmissioni e puleggie; ai trasporti, rimozioni, ed a nuove installazioni di macchinari.

Impianti. — Spese per gli allestimenti e fornitura di energia elettrica, di gas, acqua e aria compressa; lubrificazione di macchine, montacarichi, ascensori.

Mobilio ed oggetti vari. — Spese relative ai mobili e arredamenti degli uffici tecnici; alle macchine da scrivere, per calcolare, duplicare, tracciare disegni; agli scaffali, banchi, tavoli per officine, spogliatoi, magazzini; agli apparecchi per illuminazione, ventilazione, riscaldamento; ai carri ed autocarri; agli oggetti varî di magazzino e d'officina (bilancie, recipienti, ecc.); agli oggetti varî d'ufficio (presse, numeratori, ecc.); alle tramezze e alle vetrate divisorie per reparti e locali di officina.

Attrezzi e utensili. — Spese relative agli utensili di misura e di controllo (micrometri, calibri, compassi); alle morse di vario genere; ai mandrini, alle autocentranti, alle incudini.

2. – *Utensileria ed attrezzamento.*

Si riferiscono: alla produzione interna di utensili (*spesa di materiale e spesa di mano d'opera*); ai piccoli lavori d'attrezzatura eseguiti nei riparti; alla manutenzione di attrezzi e utensili di consumo; all'acquisto di acciaio e ferro per attrezzi

e piccoli utensili, quali: rotelle, saldatori, mole, punzoni, pinze, tanaglie, pennelli, spatole, diamanti per vetri, seghe, cuscinetti a sfere, martelli, ecc. ecc.

3. – *Materiali e materie di consumo.*

Riguardano le spese per energia elettrica, termica ed idraulica; per carbone e combustibili diversi; per olii lubrificanti, alcool, benzina, acquaragia e acidi; per bolloneria, fibra, filo acciaio, viti, punte; per colori, vernici e accessori; per candele, sego, grassi, mastice, scope, spazzole, spugne, colle; per cartone, amianto, tubi gomma; per carta, tela, juta, spago e materiali d'imballo; per carbone; per lampadine elettriche e per reticelle incandescenza; per tela smeriglio e vetrata; per piombo, stagno, petrolio, idrogeno, ossigeno, ecc.

4. – *Studi ed esperienze.*

Comprendono le spese di studi e progetti in genere, e di esperienze per innovazioni e perfezionamenti da introdurre nella lavorazione.

5. – *Stipendi del personale tecnico e parte del salario della maestranza.*

Si riferiscono agli stipendi della direzione tecnica, del capo officina, dei capi reparti, capi squadra; degli impiegati, disegnatori, capi ufficio, e del personale addetto ai servizi tecnici d'officina ed alla contabilità d'officina; dei magazzinieri, distributori, collaudatori, gommisti, elettricisti; fattorini e segretari d'officina; ai salari degli operai in prova e di riserva; degli operai addetti al riscaldamento, ai montacarichi, alla pulizia, alla sorveglianza, a macchine speciali; degli imballatori; alle indennità per operai infortunati e agli operai licenziati; alla mano d'opera per servizi speciali, ecc.

6. – *Brevetti.*

Comprendono le spese per il conseguimento del brevetto, la registrazione e le tasse relative alla sua conservazione.

7. – *Modelli, disegni e stampi.*

Contemplano le spese di mano d'opera e di materiale per i disegni e per la costruzione dei modelli e degli stampi, qualora si voglia procedere all'immediato ammortamento del loro costo, considerandole quali spese di esercizio.

8. – *Assicurazioni e diverse.*

Comprendono le spese di assicurazione contro i danni degli incendi dello stabilimento, le assicurazioni contro gli infortuni di operai e di impiegati, le assicurazioni per responsabilità civile verso dipendenti e verso terzi; l'acquisto di cancelleria e stampati per uso degli uffici produzione e lavorazione e contabilità d'officina; i compensi per i servizi di sorveglianza notturna e pel servizio di spazzatura; il servizio medico; l'allestimento e il funzionamento di laboratori scientifici, con gabinetti chimici, metalloscopici, ecc.

b) Spese generali di amministrazione.

Queste si riferiscono all'organizzazione ed al funzionamento dei rami amministrativo-contabile e commerciale della azienda e si possono così riassumere:

1. – *Amministrazione e varie.*

Stipendi, gratificazioni, interessamenti al personale direttivo ed esecutivo degli uffici amministrativi; stampati e cancelleria; spese postali, telegrafiche, telefoniche; quote associazioni industriali, abbonamenti giornali; contratti e loro registrazione, viaggi, ecc.

2. – *Pubblicità e réclame.*

Inserzioni di ogni genere, partecipazioni a mostre ed esposizioni, intervento a manifestazioni industriali; fotografie, clichés, incisioni, cataloghi, listini dei prezzi, ecc.

3. – *Imposte e tasse.*

Imposte e tasse erariali e comunali, tassa camerale e tasse di registro e bollo.

4. – *Legali.*

Rogiti notarili, controversie e liti.

5. – *Interessi passivi*, per mutui o conti correnti.

6. – *Assicurazioni e diverse.*

Assicurazioni incendi, illuminazione, riscaldamento, pulizia, sorveglianza, manutenzione degli stabili per gli uffici amministrativi.

§ 15. **Criteri di ripartizione.** — Uno dei criteri per ripartire le spese generali è quello di proporzionare le spese stesse al costo complessivo della *materia prima* e della *mano d'opera produttiva* applicata ai singoli oggetti finiti o in corso di lavorazione.

Se ad esempio le spese generali dell'esercizio ammontano a L. 1.000.000 ed il costo della materia prima e della mano d'opera produttiva a L. 2.000.000, si rileva senz'altro il rapporto del 50 % fra le spese generali e gli altri due elementi considerati insieme, e perciò il costo complessivo della materia prima e della mano d'opera produttiva dei singoli prodotti, dovrà essere aumentato di detta percentuale.

Questo metodo non è consigliabile, perchè nella determinazione della percentuale gioca un coefficiente che non

può e non deve avere alcuna influenza sulla ripartizione delle spese generali: il costo della materia prima. È evidente che se in lavorazione vi sono materie differenti, acquistate perciò a prezzi diversi, le più costose assorbirebbero, senza alcuna ragione, una quota di spese generali maggiore delle altre materie meno costose.

Un metodo invece molto più razionale, adottato dalla quasi totalità delle aziende industriali e specialmente dalle siderurgiche e meccaniche, consiste nel ripartire le spese generali, in proporzione al costo della sola mano d'opera produttiva. Se nella cifra più sopra indicata di L. 2.000.000, la mano d'opera produttiva fosse, ad esempio, di L. 750.000, la distribuzione delle spese generali di L. 1.000.000, verrebbe effettuata in base alla percentuale del 133,33 % sulla mano d'opera produttiva.

Metodo non perfetto neppure questo, poichè riposa sul concetto non completamente esatto che le spese generali siano sempre e rigorosamente proporzionali alla spesa della mano d'opera produttiva. Bisogna però considerare che il maggiore o minore costo di questa spesa è indice abbastanza sicuro del corrispondente maggiore o minore tempo impiegato nella lavorazione; elemento questo molto importante che presenta una base sufficientemente sicura per un equo riparto delle spese generali. Si obbietta anche — contro questo metodo — che l'oscillazione della percentuale delle spese generali, dà, in molti casi, qualora la si consideri come indice dell'andamento dell'azienda, delle indicazioni errate. Se, infatti, rincara il prezzo della mano d'opera produttiva, la percentuale calcolata, come si è visto nel secondo caso, diminuisce invece di salire, mentre le spese generali, lungi dall'essere diminuite, possono persino essere aumentate.

Ma a parte che tale obiezione si può fare anche al primo metodo, devesi por mente che nel confrontare le percentuali dei varî esercizi, bisogna sempre tenere presente — come fat-

tore perequativo — la variazione avvenuta nel costo della mano d'opera produttiva.

Fra gli altri criteri di ripartizione delle spese generali merita di essere menzionato quello, adottato specialmente nelle aziende tessili, che si fonda sul lavoro delle macchine. Sull'orario di queste e in base a speciali classificazioni, si determina la percentuale di spese generali da applicare al prodotto.

Questo criterio però, che ha una base indiscutibilmente razionale, non può spesso in pratica venire seguito, perchè la sua applicazione presenta gravi difficoltà, specialmente quando si intrecciano lavorazioni diverse con una certa varietà di produzione; cose queste che si riscontrano sovente nelle grandi aziende industriali, specie in quelle meccaniche.

Qualunque sia, del resto, il metodo prescelto, e ancorchè applicato con rigore matematico, non si otterranno che risultati approssimativi: l'accertare il prezzo di costo, imputando ad esso le reali spese generali effettivamente assorbite dal singolo prodotto, è problema che non trova neppure in teoria, una razionale ed esauriente soluzione.

CAPITOLO VII

CONTI INDUSTRIALI

Il Conto "Commesse"

Funzionamento dei conti industriali nelle scritture complesse.

§ 16. **Il Conto « Commesse »**. — Le norme generali per l'ordinamento ed il funzionamento delle scritture complesse, esaminate nel corso di tecnica mercantile, servono anche per l'azienda industriale, per la parte considerevole che questa ha in comune con l'azienda commerciale. Vi è poi il lato tipico dell'azienda industriale che riguarda la *lavorazione* e la *produzione*, attività che devono, evidentemente, rispecchiarsi in particolari scritture, caratteristiche della *contabilità industriale*.

Scopo di tali scritture è di *accertare*, *seguire*, *rispecchiare*, *e controllare* contabilmente il movimento industriale in tutti i suoi fattori. Per conseguire tale scopo è necessario aprire e far funzionare razionalmente uno o più conti particolari che raccolgano i soli *fatti di natura industriale* opportunamente classificati.

Poichè l'industria, come si disse, non è che il lavoro applicato alle materie prime, questi fatti riguardano le *materie prime*, oggetto della lavorazione, le *spese* ad essa inerenti, e la *produzione*.

Se in un solo conto che per la sua natura si può chiamare «*lavorazione*», «*esercizio*», o più genericamente ancora «*industriale*», si raccolgono i costi delle materie prime, le spese varie di lavorazione, i deperimenti e gli ammortamenti del capitale fisso o di altri elementi di carattere industriale, e gli si dà *carico* del loro ammontare, si otterrà, coi dati così raccolti, *il costo globale della lavorazione* e collegando detto conto con un altro aperto ai *prodotti finiti*, resterà innestato nella contabilità il movimento industriale dell'azienda.

Dall'unico conto «lavorazione» però, che raccolga, sia pure con la massima esattezza, tutti gli elementi industriali, non si può evidentemente ottenere che il *costo globale*, il costo, cioè, della produzione complessiva, mentre ai dirigenti della azienda, occorrono, per ben amministrare, i *costi singoli* — specificati per ogni oggetto, o gruppo di oggetti prodotti — allo scopo di determinare, in funzione ad essi, il prezzo di vendita.

Ne deriva quindi la necessità di una dimostrazione particolareggiata, formata da più conti, dai quali sia possibile ricavare per ogni prodotto — o per gruppi o categorie di prodotti — il costo industriale, analizzato nei suoi elementi: materia prima, mano d'opera produttiva, spese generali, deperimenti e ammortamenti.

I procedimenti escogitati nella pratica per ottenere una dimostrazione contabile semplice e chiara del costo di produzione sono diversi, se non nella sostanza, certamente nell'ordinamento e nella forma, da altri procedimenti suggeriti dalla dottrina.

Alcuni di tali procedimenti, infatti, perfetti in teoria, non sono invece attuabili, o quanto meno non sono consigliabili, in pratica, perchè richiedono molto spesso un congegno di scritture elementari che, per quanto perfettamente ordinato, riesce tuttavia enormemente costoso e complicato e perciò male si adatta alle esigenze di una contabilità che,

per essere efficace, deve seguire rapidamente l'incessante movimento della lavorazione.

Senza dire dei molti procedimenti suggeriti da varî autori, potremmo soffermarci un momento su quello «*ideale*» che consiste nel seguire le diverse *fasi di lavorazione*, talvolta numerosissime, e di accertare, per ognuna di esse, tutti gli elementi di costo che le competono. Ma possiamo affermare, nel modo più assoluto, che tale procedimento può, tutt'al più, costituire un'utile esercitazione scolastica, nella quale i dati *numerici sono prestabiliti*, ma diventerebbe, in pratica, quasi inattuabile, perchè l'accertamento reale dei dati contabili necessari, non si può ottenere che attraverso a molte difficoltà, talvolta insormontabili e qualora, poi, si pervenisse a tale accertamento, si avrebbero dei dati eccessivamente approssimativi.

Il procedimento che nella pratica troviamo invece *largamente applicato* consiste nel classificare la produzione in *gruppi omogenei*, corrispondenti al *programma industriale* dell'azienda. Ad ogni gruppo, viene aperto un conto distinto che raccoglie, da opportune scritture elementari, i dati necessarî per la determinazione del costo.

Generalmente tale conto viene nella pratica denominato «Commessa», ed è sempre contraddistinto da un numero progressivo, per identificare prontamente l'oggetto, od il gruppo di oggetti, a cui essa si riferisce.

Due degli elementi del costo, *materia prima* e *mano d'opera produttiva*, sono *direttamente imputabili* ad ogni singola commessa, qualora sia stata, a tale scopo, preordinata una razionale organizzazione dei Magazzini e della Contabilità di lavorazione, come si esporrà più avanti. Gli altri due elementi del costo: *spese generali* e *deperimenti e ammortamenti*, che non sono per la loro natura applicabili direttamente ad ogni singola commessa, vengono raccolti in appositi conti,

per essere periodicamente ripartiti con uno dei procedimenti esaminati nel Capitolo VI, parlando delle « *Spese generali* ».

Tratteremo in altro capitolo speciale lo studio in merito all'organizzazione dei *Magazzini* e della *Contabilità di lavorazione*, e ci limiteremo, in questo paragrafo al solo funzionamento delle scritture complesse.

Da quanto si è già accennato deriva che il movimento industriale, nelle scritture complesse, sarà sempre rappresentato da registrazioni che riguardano:

I. – Il passaggio delle materie prime e dei materiali di consumo alla lavorazione;

II. – L'accertamento delle spese di mano d'opera e delle spese generali industriali e la loro applicazione alle varie Commesse;

III. – L'accertamento dei deperimenti ed ammortamenti e la loro applicazione alle varie Commesse;

IV. – L'accertamento dei prodotti ed il loro passaggio ai magazzini.

Le registrazioni relative troveranno la loro razionale classificazione nei seguenti conti riassuntivi, e negli opportuni svolgimenti:

Magazzini materie prime.
Magazzino materiali di consumo.
Mano d'opera.
Spese generali industriali.
Ammortamenti e deperimenti.
Commesse.
Magazzino prodotti, o semplicemente, *Produzione.*

Questi conti avranno costantemente per loro *contropartita* il conto *Commesse*, o all'atto dell'accertamento di quel determinato fatto di gestione (*passaggio della materia prima alla lavorazione*), oppure all'atto della ripartizione del loro contenuto (*Mano d'opera — Spese generali industriali — Deperimenti ed ammortamenti*) tra le varie Commesse, e queste, alla loro volta, troveranno, successivamente, altra contropartita nel conto « *Produzione* », all'atto dell'accertamento dei prodotti finiti.

Le « *Commesse* » raccoglieranno così nel « *dare* » il costo delle materie prime e del materiale di consumo, la spesa di mano d'opera, le spese generali industriali, i deperimenti ed ammortamenti ad esse applicati e, nell' « *avere* », i prodotti finiti, valutati al costo industriale.

Il *saldo contabile* del conto Commesse *dovrebbe* — in conseguenza delle impostazioni fatte e delle valutazioni ad esse attribuite — rappresentare il costo industriale di quanto è *in corso di lavorazione* e coincidere con gli accertamenti che si otterrebbero qualora si procedesse, in quel momento, all'inventario di fatto.

Abbiamo detto *dovrebbe*, inquantochè, pur ammettendo la massima diligenza e precisione nella registrazione dei passaggi delle materie alla lavorazione e negli accertamenti delle spese, non è certo possibile raggiungere, nella pratica, con esattezza matematica, la coincidenza perfetta tra il saldo contabile e l'inventario di fatto. Tanto più lieve sarà la differenza quanto maggiori saranno state la diligenza e la precisione spiegate nel non facile lavoro contabile.

Il conto *Commesse* o *Lavorazione* ha, come si vede, una peculiare particolarissima importanza, perchè esso deve illuminare i dirigenti su tutti i dettagli relativi al reale costo di produzione.

Nella contabilità industriale, il conto *Commesse* rappresenta la bilancia con cui si raccolgono tutti gli elementi del

costo dei prodotti da una parte, e dall'altra i prodotti stessi, al costo accertato nel momento in cui questi passano al magazzino della produzione. È chiaro che la bilancia si troverà in perfetto equilibrio soltanto quando tutta la materia prima passata alla lavorazione sarà trasformata in prodotto finito.

L'analisi delle singole commesse presenta perciò degli elementi che costituiscono, specialmente per il tecnico, altrettanti preziosi mezzi di controllo, necessario per poter compiere confronti di indiscutibile rilievo.

Nelle commesse si trovano — come si è spiegato — tutti i fattori del costo industriale del prodotto, e perciò gli elementi indispensabili per stabilire se la materia prima figura in esse nella misura corrispondente a predeterminati calcoli tecnici e per constatare se vi fu sperpero di mano d'opera o se questa fu invece contenuta nei limiti preventivati.

Lo studio relativo alle *Commesse* non si limita, perciò, alla sola parte contabile, ma si estende altresì ad indagini che interessano l'economia e la tecnica industriale.

In conseguenza di quanto è stato esposto, i conti tipici industriali si presenteranno, tenendo conto soltanto delle registrazioni principali e trascurando quelle riguardanti rettifiche o storni, nel modo seguente:

Dare — MATERIE PRIME (1)	— *Avere*
Materie prime entrate (al prezzo di costo).	Passaggio al conto « commesse » (*a*) (prezzo di costo).

Dare	MATERIALI DI CONSUMO (2)	*Avere*
Materiali di consumo entrati (prezzo di costo).		Materiali di consumo usciti (al prezzo di costo) imputati alle «Spese generali industriali» (*b*)

Dare	MANO D'OPERA (3)	*Avere*
Accertamento.		Trapasso:
		al conto «Commesse» della mano d'opera produttiva (c_1)
		al conto «Spese generali industriali» della spesa generale di mano d'opera (c_2)
		c

Dare	SPESE GENERALI INDUSTRIALI (4)	*Avere*
Materiali di consumo	(*b*)	Trapasso al conto «Commesse» (*d*)
Mano d'opera	(c_2)	
Varie (elencazione pag. 52)	(c_3)	
	d	

Dare DEPERIMENTI E AMMORTAMENTI (5) *Avere*

Dare	Avere
Accertamento.	Trapasso al conto «Commesse» (*e*)

Dare CONTO «COMMESSE» (6) *Avere*

Dare		Avere	
Materie prime valutate al costo	(*a*)	Produzione valutata al costo industriale	(*g*)
Mano d'opera	(c_1)	*Materiali in corso di lavorazione (saldo)*	(*h*)
Spese generali industriali ($b + c_2 + c_3$)	(*d*)		
Deperimenti e ammortam.	(*e*)		
Costo industriale complessivo	(*f*)	Totale come contro	(*f*)

Dare CONTO «PRODUZIONE» (7) *Avere*

Dare		Avere	
Prodotti valutati al costo	(*g*)	*Vendite ed invio in conto deposito agli Agenti ed ai Rappresentanti*	(*i*)

§ 17. **Funzionamento dei Conti Industriali nelle scritture complesse.** — Applicando la Partita Doppia, le registrazioni che dànno luogo alle impostazioni figuranti nei conti più sopra esaminati, sono, evidentemente, le seguenti :

Commesse *a* **Materie prime** (*a*)
passaggio delle materie prime alla lavorazione.

Spese generali industriali *a* **Materiale di consumo** (*b*)
carico alla lavorazione del materiale di consumo.

Seguenti *a* **Mano d'opera** (*c*)
applicazione, alle varie commesse di produzione ed alle spese generali industriali, dell'ammontare della mano d'opera accertata

Commesse, applicazione e ripartizione della mano d'opera produttiva (c_1)

Spese generali industriali, trapasso delle spese generali di mano d'opera (c_2)

Commesse *a* **Spese generali industriali** (*d*)
applicazione alle varie commesse delle spese generali industriali.

Commesse *a* **Deperimenti e ammortamenti** (*e*)
applicazione alle varie commesse dei deperimenti e degli ammortamenti.

Produzione *a* **Commesse** (*g*)
passaggio dei prodotti finiti ai magazzini.

***

Si è esaminato finora il movimento del capitale circolante industriale e delle spese relative alla lavorazione.

Poche parole basteranno per i conti da aprirsi al *capitale fisso* e per il loro funzionamento.

Il capitale fisso industriale sarà messo in evidenza con i conti seguenti:

Beni stabili.

Impianti.

Macchinario ed attrezzi.

Mobilio ed arredi.

Disegni, brevetti, modelli.

Spese d'impianto.

Nel « *dare* » di ognuno di questi *conti* figurerà il costo *residuo* dei varî elementi a cui il conto è intestato ed il costo dei nuovi acquisti; nell' « *avere* » figureranno le eventuali vendite ed i deperimenti e gli ammortamenti, applicati in sede di chiusura dell'esercizio.

Le registrazioni per i deperimenti e gli ammortamenti saranno:

Deperimenti e ammortamenti *a* ***Seguenti*** (*e*)
accertamento dei deperimenti e degli ammortamenti.

a **Beni stabili** .. .. (e^1)
deperimenti nella misura del .... %.

a **Impianti** .. .. (e^2)
deperimenti nella misura del .... %.

a **Macchinario e attrezzi** .. .. .. (e^3)
deperimenti nella misura del .... %.

a **Mobilio ed arredi** .. .. (e^4)
deperimenti nella misura del .... %.

a **Disegni, brevetti, modelli** .. .. (e^5)
deperimenti ed ammortamenti in ragione del .... %.

a **Spese d'impianto** .. .. (e^6)
ammortamento nella misura del .... %.

(e)

In qualche azienda si usa tenere in evidenza tutte le mutazioni del capitale fisso in apposito conto, ordinariamente denominato « *variazioni capitale fisso* », nel quale si registrano i *nuovi acquisti* e le *vendite eventuali*, che si effettuano durante l'esercizio, nonchè il costo delle nuove costruzioni e di nuovi lavori, lasciando immutato, così, nei vari conti aperti al capitale fisso, la sola impostazione di apertura.

In sede di chiusura questo conto « *variazioni* » si bilancia con l'applicazione del suo ammontare ai varî conti accesi ai singoli elementi componenti il capitale fisso, oppure alle spese, per la parte che si ritiene di ammortizzare.

In tale modo, raccogliendo in un unico conto tutte le *variazioni* avvenute durante l'esercizio, si consegue il van-

taggio di avere rapidamente sott'occhio, l'insieme delle medesime, e di potere procedere in sede di chiusura, ad un'*applicazione ragionata delle variazioni avvenute,* ai varî elementi patrimoniali.

In relazione a quanto ora esposto, sui conti *tipici* della Azienda Industriale, e in relazione altresì all'analoga trattazione svolta su le Aziende Mercantili in genere, facciamo seguire — nel successivo capitolo — il « *Quadro dei Conti* » di una Azienda Industriale, costituita in forma di Società Anonima.

CAPITOLO VIII

CONTI DELLA CONTABILITÀ GENERALE

Classificazione e denominazione.

§ 18. **Classificazione e denominazione.** — I molteplici conti dell'Azienda Industriale si possono classificare nelle seguenti categorie:

1ª **Conti sociali**

2ª **Conti fiscali**

3ª **Conti industriali**

4ª **Conti economici**

5ª **Conti commerciali**

6ª **Conti finanziari**

7ª **Conti d'ordine.**

Questa nostra classificazione non ha carattere scientifico: essa scaturisce da criteri d'ordine pratico, ed ha soltanto lo scopo di facilitare la lettura delle Situazioni e dei Bilanci, per l'apprezzamento dei quali si rende sempre necessario un razionale raggruppamento delle poste, che, coi criteri adottati, permette rapidamente gli opportuni confronti e rilievi.

Conti sociali:

1° CAPITALE SOCIALE.

2° FONDO DI RISERVA STATUTARIO — (art. 182 cod. commercio ed eventuali disposizioni dello Statuto sociale).

3° FONDO DI RISERVA STRAORDINARIO.

4° AZIONISTI, *conto sottoscrizioni e versamenti* — (*libro dei soci, art. 140 cod. comm.*).

5° AZIONISTI, *conto dividendo.*

6° CONSIGLIO D'AMMINISTRAZIONE, *conto competenze.*

Conti fiscali:

7° FONDO IMPOSTE.

Conti industriali:

8° BENI STABILI.

9° IMPIANTI.

10° MACCHINARIO E ATTREZZI.

11° MOBILIO ED ARREDI.

12° SPESE D'IMPIANTO.

13° MATERIE PRIME — (svolgimento nelle scritture della relativa contabilità ausiliaria - vedi: *Ordinamento contabile dei Magazzini materie prime*).

14° MATERIALI DI CONSUMO — (vedi: *Accertamento delle Spese generali industriali*).

15° COMMESSE — (svolgimento nella relativa contabilità ausiliaria - vedi: *Ordinamento contabile della lavorazione*).

16° PRODUZIONE — (svolgimento nella relativa contabilità ausiliaria - vedi: *Ordinamento contabile dei Magazzini prodotti*).

17° MANO D'OPERA — (svolgimento nella relativa contabilità ausiliaria - vedi: *Ordinamento contabile della lavorazione*).

18° SPESE GENERALI INDUSTRIALI — (svolgimento ausiliario per la classificazione - vedi: *Accertamento delle spese generali industriali*).

19° DEPERIMENTI E AMMORTAMENTI — (svolgimento ausiliario per classificazione - vedi: *Accertamento dei deperimenti e degli ammortamenti*).

Conti economici:

20° UTILE NETTO D'ESERCIZIO.

21° PERDITE E PROFITTI GENERALI — svolgimento per la relativa classificazione.

22° SPESE GENERALI D'AMMINISTRAZIONE — id.

23° PUBBLICITÀ E RECLAME — id.

24° IMPOSTE E TASSE — id.

Conti commerciali:

25° CLIENTI PIAZZA — (svolgimento nei conti individuali).

26° CLIENTI ITALIA — id.

27° CLIENTI ESTERO — id.

28° ASSEGNI id. — id.

29° FORNITORI PIAZZA — id.

30° FORNITORI ITALIA — (svolgimento nei conti individuali).

31° FORNITORI ESTERO — id.

32° AGENTI E RAPPRESENTANTI PIAZZA (*Conto Deposito*) — id.

33° AGENTI E RAPPRESENTANTI PIAZZA (*Conto Assoluto*) — id.

34° AGENTI E RAPPRESENTANTI ITALIA (*Conto Deposito*) — id.

35° AGENTI E RAPPRESENTANTI ITALIA (*Conto Assoluto*) — id.

36° AGENTI E RAPPRESENTANTI ESTERO (*Conto Deposito*) — id.

37° AGENTI E RAPPRESENTANTI ESTERO (*Conto Assoluto*) — id.

38° EFFETTI DA ESIGERE — (*Scadenzario*).

39° EFFETTI DA PAGARE — *id.*

40° EFFETTI ALL'INCASSO — *id.*

41° EFFETTI IN SOFFERENZA.

Conti finanziari:

42° CASSA — (libro ausiliario di cassa).

43° TITOLI E PARTECIPAZIONI — (svolgimento per la relativa classificazione).

44° BANCHE C/C ORDINARIO — (Partitario conti individuali).

45° BANCHE C/C DIVISA ESTERA — (Classificazione delle Banche e delle divise).

46° BANCHE ESTERE — (Partitario conti individuali).

47° OBBLIGAZIONI — (Libro ausiliario).

Conti d'ordine:

48° CAUZIONI AMMINISTRATORI — (Vincolo nel libro dei Soci - art. 123 cod. comm.

49° AMMINISTRATORI — (Conto cauzioni).

Oltre ai conti sopra elencati, altri ne possono venire aperti, ad esempio, per le « *Merci a ricevere* » e per le « *Merci a consegnare* » (1); per le « *Cauzioni date, o ricevute, a garanzia dell'esecuzione di contratti* »; per le « *Operazioni in partecipazione* » e, infine, per ogni operazione che richieda, per la sua caratteristica, un conto speciale.

---

(1) Cfr. VIANELLO — Istituzioni — 4ª Edizione — pag. 425 e segg. — *Sistemi patrimoniali degl'impegni.*

CAPITOLO IX

SCRITTURE ELEMENTARI

Generalità, scopo, funzione.

§ 19. **Generalità, scopo, funzione.** — Trattando del *costo industriale* si è detto (pag. 41) che la sua esatta determinazione costituisce un problema importante e difficile, che trova una pratica soluzione, per quanto sempre approssimativa, solo mediante un'accorta *organizzazione* dei *magazzini* e della *contabilità di lavorazione*. Queste sono, infatti, le fonti da cui è possibile attingere quegli elementi fondamentali del costo industriale, già ripetutamente citati nei precedenti capitoli.

Sarà opportuno, perciò, analizzare, nel suo contenuto e nelle sue forme, la documentazione relativa ai magazzini delle materie e dei materiali, alla lavorazione ed alla produzione, allo scopo di mettere in evidenza i procedimenti con cui tali elementi del costo sono dapprima *accertati* e poi *impostati* nei conti riassuntivi del movimento industriale (§ 17). Si tratta di seguire l'intero *ciclo produttivo* dell'azienda, attraverso le *scritture elementari*, le quali per corrispondere alla loro funzione, devono essere istituite e coordinate in modo che le movimentazioni dei valori, che esse rispecchiano, scaturiscano da un rigoroso ed efficace controllo.

Il *materiale contabile* delle scritture elementari deve rispecchiarsi in esse *interamente e chiaramente*; le merci ed il lavoro di operai, o di macchine, stati assorbiti nello svolgersi della produzione, devono venire nettamente *identificati, accertati* e *registrati*.

Dalle scritture elementari si desumono — in speciali *riepiloghi* o *rendiconti periodici* — i dati contabili per i conti industriali, funzionanti nelle *scritture complesse;* ed è per questo che ci diffonderemo, nei seguenti capitoli, su le scritture elementari, specificate per ognuno degli uffici *tecnico-contabili* dell'azienda, e sui rendiconti accennati, riportandone i principali *moduli* esemplificativi.

La terminologia delle scritture elementari è assai varia. Sono di uso corrente nel magazzino i seguenti documenti:

Bolle, buoni, o bollette di entrata, di carico, di uscita, di scarico, di resa, di scarto, di prelievo, di versamento. — *Polizzini, cartellini, etichette, talloncini*, ecc. per la sistemazione delle materie e dei materiali — *situazioni, riassunti,* (*riepiloghi, rendiconti, consuntivi*), ecc. pei rapporti alla contabilità generale.

Nella lavorazione:

Fogli di lavoro (*o di lavorazione*), *fogli contatempi* — *liste fabbisogno tecnici* — *conti costruzione* (o: *fogli calcolazione*) *cartellini individuali* (*orari, giornalieri, settimanali, ecc.*) *per operai, gruppi di operai, macchine, gruppi di macchine, ecc.* — *specchi - prospetti - moduli - tracciati - tabelle - cartine - cartoline - cartoncini - commesse - buste - statini - fogli rilievi - fogli risultanze - fogli inventario - situazioni - liste dei cottimi* (o *note, elenchi*, ecc.) - *quadri - diagrammi - distinte di operazioni, di materiali, di ricambi, di parti*, ecc. - *cartellini - controlli - note - tabelle - conti - libretti*, ecc. ecc.

CAPITOLO X

L'UFFICIO ORDINAZIONI

Le materie prime — Funzioni dell'ufficio

Ufficio costi — Organizzazione amministrativo-contabile.

§ 20. **Le materie prime**. — Non è il caso di esaminare, nel nostro studio, le materie impiegate nelle grandi industrie in relazione ai centri di estrazione, elaborazione e traffico, e tanto meno di esporne i requisiti fisico-chimici. in rapporto agli scopi della lavorazione (1).

Come già si è detto, l'industria moderna utilizza un'immensa varietà di materiali greggi, ricavati da fonti quasi ine-

---

(1) Cfr. FERDINANDO VIGNOLO-LUTATI - *Lezioni di merceologia* - Torino, 1922 - (Editrice « Associazione studenti in Scienze Economiche e Commerciali »).

— *Vedi*: La comune classificazione che si fa in tecnologia: *Materie grezze - materie semi-grezze - materie prime - materie sussidiarie, consumabili, combinabili, confezionabili, ingredienti*, ecc.

— la classificazione agli effetti doganali, daziari, fiscali: *Materie indigene o endogene - materie esogene - materie nazionali o nostrane - materie estere - materie nazionalizzate - materie « schiave »*, ecc.

— la Tariffa Generale dei Dazi Doganali del Regno d'Italia (Nov. 1924) con le 8 sezioni, 52 categorie, 953 voci, 29.370 sottovoci.

— le classificazioni del SONNLEITHNER (pag. 6), del TOUZIG (pag. 15 e 17), del LUXARDO (pag. 13), del GARRONE (pag. 8 e seg.), del SAPONARO (pag. 113 e seg.), del ROMEGIALLI, del VILLAVECCHIA, ecc.

sauribili, molte delle quali erano, tempo addietro, quasi ignorate o conosciute in modo da non essere proficuamente sfruttate. Anche una semplice rassegna dei materiali industriali riuscirebbe incompleta. D'altra parte ci allontaneremmo dal nostro obbiettivo, e rimandiamo, perciò, lo studioso a qualche buon testo di geografia economica o di merceologia (1).

Accenneremo, soltanto, ad una particolare distinzione, fatta da alcuni autori, tra materie *dirette* e *indirette*, con la quale si classificano, in due gruppi separati, le *materie prime* ed i *materiali di consumo*.

Nella sua pregevole *Tecnica amministrativa delle Imprese industriali* (2) il prof. Gino Zappa dice: " che si potrebbe accogliere la distinzione tra *materie dirette* e *materie indirette*, o meglio, tra spese per materie prime *direttamente* e *indirettamente* applicate al costo dei singoli prodotti ". Abbiamo preferito (pag. 54) alla locuzione *materie indirette*, quella di *materie di consumo*, i cui costi, per non essere *direttamente* e *distintamente imputabili al singolo prodotto*, abbiamo compresi, fra le *spese generali industriali*. Lo stesso Autore ricorda inoltre la categoria delle *materie speciali*, " necessarie per particolari fabbricazioni, ma non abitualmente comprese tra le materie di magazzino, sì da essere acquistate di volta in volta, a richiesta dell'ufficio che presiede alla lavorazione " (3).

È naturale che, agli effetti economici, il costo delle materie *speciali* sia imputato alla Commessa produttiva, come ogni altra sostanza che, entrando nella costituzione del prodotto, partecipa altresì al suo costo, come materia prima od a questa assimilata.

---

(1) Opere di PIERO GRIBAUDI:

(2) Padova 1923 - (Editrice « La Litotipo » - Fascicolo II: *I costi - Le materie prime*. (pag. 3).

(3) ZAPPA, op. cit.

§ 21. **Funzioni dell'ufficio.** — Gli acquisti della materia greggia (come anche di ogni materiale occorrente alla fabbricazione) vengono eseguiti in conformità ad un determinato fabbisogno la cui base è fornita dal Preventivo di esercizio (pag. 25: *Produzione complessiva*).

L'azienda organizza, all'uopo, fin dal momento in cui sorge, un ufficio speciale, denominato *Provveditoria*, *Acquisti*, *Approvigionamenti* o — più comunemente — *Ordinazioni*.

Le attribuzioni e le funzioni di questo ufficio sono importanti e delicate: esso deve procurare le materie prime ed i materiali necessarî, in *tempo utile*, con la *minore spesa* e in modo che affluiscano dai magazzini ai riparti di lavorazione, *senza ritardi* e *senza deficienze*.

L'eventuale sovrabbondanza del rifornimento non è sempre indice — come potrebbe anche sembrare — di una opportuna previdenza, poichè l'*eccedenza*, se non contenuta in limiti ragionevoli, costituisce un *immobilizzo* dannoso di capitale e può provocare gravi danni, specie se si tratta di materie *deperibili* o soggette a sensibili *variazioni di prezzo*.

* * *

Per trasmettere le ordinazioni ai fornitori, l'ufficio si riferisce al numero delle Commesse *aperte* e al numero di quelle da *aprirsi*, alle quantità di materie giacenti in magazzino e, infine, ai dati tecnici di lavorazione. Questi ultimi, con i dati statistici su la capacità e su la rapidità di assorbimento degl'impianti dell'azienda, servono a proporzionare i rifornimenti di materie, di più intenso consumo, destinate a determinate Commesse.

In base ai rilievi così compiuti l'ufficio procede all'esame delle offerte pervenute e dei cataloghi che le corredano; analizza e verifica i campioni; confronta i prezzi, le spese di trasporto, i dazi doganali, gli usi mercantili, le quotazioni

delle divise estere, modi, scadenze e condizioni di pagamento, ecc. ecc.; s'informa della serietà e della puntualità delle ditte concorrenti e dà corso, con le fornitrici prescelte, alle ordinazioni, stipulando il relativo contratto, con clausole chiaramente e specificatamente descritte.

Questi compiti rientrano ancora, e più specialmente, nelle funzioni dell'azienda mercantile di cui fu detto nel corso svolto in proposito. Non è superfluo, tuttavia, accennare in uno studio di carattere industriale, anche a qualche operazione propria della tecnica commerciale, data la ripercussione che tali operazioni hanno sull'andamento della gestione.

* * *

Siccome la grande industria è caratterizzata dal costante e copioso assorbimento di materie, un'azienda può trovarsi nella necessità di mantenere ingenti *stock* delle medesime, nei magazzini.

L'azienda corre, indubbiamente in questo caso, dei rischi, in dipendenza dell'oscillazione dei prezzi.

Il prezzo della materia può ribassare quando già l'azienda ha divulgato, coi suoi listini, il *prezzo di vendita dei prodotti*, il quale, evidentemente, è anche in relazione, e talvolta in misura prevalente, al costo della materia prima che il prodotto ha assorbito.

Verificandosi ciò, l'azienda si troverà in condizioni sfavorevoli di fronte alla concorrenza, perchè altre Ditte, che acquistarono la stessa materia posteriormente, potranno stabilire prezzi di vendita *inferiori*.

Ponderate bene le circostanze, la nostra azienda diramerà dei *listini supplettivi*, contenenti *modifiche di prezzi*, riducendo così il suo profitto, od incontrando perfino una perdita, di *carattere transitorio*, che sarà però controbilanciata

dal vantaggio di poter battere la concorrenza e conservare il mercato.

Il prezzo della materia prima e dei materiali può invece, talvolta, rincarare.

In previsione di questo fatto si stabiliscono delle clausole, con le quali l'azienda si riserva il diritto di apportare, ai listini, dei *soprapprezzi proporzionati al rincaro*, allo scopo di realizzare il beneficio derivante dal rialzo delle materie.

Tutto questo per quanto riguarda i *listini* dei prezzi di vendita, dei quali diremo trattando dell'Ufficio Commerciale.

L'azienda, però, può aver stipulato anche dei contratti di vendita a *prezzo fermo* ed a *termini di consegna differiti.*

In questo caso se essa, al momento dell'impegno, *non aveva la disponibilità della materia*, o non se ne fosse successivamente premunita con *acquisti a consegna*, incontrerebbe il rischio del rincaro della materia, senza potere proporzionatamente aumentare il prezzo di vendita, stante l'obbligazione assunta alla firma del contratto.

Anche questo problema deve essere diligentemente studiato e risolto dall'ufficio Ordinazioni il quale, per coprire l'azienda da ogni alea, esamina l'opportunità di stipulare *operazioni a termine su merci;* studio, questo, interessante della Tecnica mercantile, e che — come è noto — richiede grande avvedutezza e competenza.

§ 22. **L'Ufficio costi.** — È evidente la necessità di stabilire in *linea di preventivo, ed in modo esatto,* il *costo effettivo,* di materie e di materiali, allo scopo di preferire, tenuto conto anche di tutte le spese accessorie, l'offerta più conveniente.

Per il computo, sovente alquanto complesso, di queste spese, si organizza, nelle grandi aziende, un ufficio, strettamente collegato a quello delle Ordinazioni, denominato " *Ufficio costi* ,, la cui precisa funzione è di rilevare il *costo*

d'acquisto, mediante l'elaborazione di tutti gli elementi necessari.

Si tratta di un ufficio di concetto, la cui documentazione, d'ordine prevalentemente commerciale, comprende: *listini di prezzi; prontuari di distanze; tariffe di trasporti* (ferroviari, marittimi, fluviali, ecc.); *costi di imballaggi, saggi di sconto e costi di commissioni per operazioni bancarie, dazi doganali, costi per operazioni di carico, scarico, stivaggio, sosta, magazzinaggio, imbarco, ecc.; prontuari dei cambi, e delle parità monetarie,* per le eventuali operazioni d'arbitraggio, ecc. ecc.

A questo proposito, notiamo che lo Zappa, giustamente, suggerisce di istituire una speciale categoria di *spese generali per gli acquisti*, comprendendo in essa quelle sostenute per « *gli uffici acquisti, forniture, ordinazioni, che presiedono alla incetta della materia prima* » (1).

Riproduciamo, nelle pagine 92 e 93, un prospetto dettagliato (*Modulo* 1) dell'ufficio costi, denominato « *Prontuario specifica costi* », contenente i principali dati suindicati.

§ 23. Organizzazione amministrativo-contabile.

Alle « *ordinazioni* » presiede generalmente un Direttore. L'ufficio ha corrispondenza propria, con firma del Direttore o di uno o più Procuratori.

L'ufficio è organizzato, in gran parte, con *casellari*, o *schedari* formati da raccolte di cartoncini, oramai adottati, per la prontezza del loro impiego, in tutte le aziende.

Una prima classificazione, *generale*, dei fornitori, formata semplicemente secondo l'*ordine alfabetico* dei nomi commerciali delle ditte, è compilata sull'apposito registro o riprodotta su schede a cartoncini. Accanto al nome e al reca-

---

(1) Opera citata, pag. 16.

pito, figurano, naturalmente, la materie di cui la ditta è fornitrice e il riferimento (nº del casellario) dove il catalogo e i campioni sono conservati. (Vedi *moduli* 2 e 3, *pagine* 94 *e* 95).

La seconda elencazione, è generalmente, compilata *per località* Tutte le ditte, che figurano già nel primo elenco, sono trascritte su altri registri riferiti alle località o su cartellini da incasellarsi anch'essi con lo stesso criterio. (Vedi *moduli* 4, *pagina* 96).

Frequentissima poi si presenta la necessità di trattare con varie ditte che commerciano la stessa materia. Opportuna, in questo caso, riesce una terza elencazione, riferita ai *materiali*. (Vedi *moduli* 5, *pagina* 97).

Oltre all'esame dei campioni, disegni, tipi, qualità, requisiti delle materie, e dei prezzi, l'ufficio ordinazioni provvede allo studio, ed al confronto, delle condizioni proposte dalle ditte fornitrici e cioè: pagamento di tutto, o di parte, dell'importo all'atto dell'ordinazione, all'imbarco, al carico su vagone, all'arrivo a destino, contro apertura di credito, contro effetti, a pronti contanti, a tanti giorni data fattura, ecc. ecc. Queste condizioni si ricavano dalla corrispondenza, da fatture precedenti, dagli stessi listini, ecc. e si riassumono in uno qualunque dei moduli ora riportati o, meglio ancora, su altra speciale serie di schede, che riporta anche il «*sistema d'affari*». (Vedi *Modulo* 6, *pagina* 98).

Il «*sistema d'affari*» di una ditta sintetizza le indicazioni relative alle *materie* che la fornitrice commercia, alla loro *idoneità a servire alla produzione dell'Azienda*, agli *scarti o storni* effettuati in precedenti contratti, alla *condizionatura*, ai *requisiti industriali*, al *rendimento* di quelle materie nei processi di trasformazione da *greggie*, in *semilavorate*, od in prodotto *finito;* alla *percentuale di cascame*, (o di *consumo* o di *perdita*), ecc., al fine di serbare ai *prodotti finiti* dei *requisiti costanti* che assicurino la rinomanza all'Azienda.

Oltre a ciò nel *Sistema d'affari* sono raccolte le informazioni concernenti la capacità finanziaria, serietà, puntualità, della Ditta, che l'ufficio raduna in base allo svolgimento di precedenti contratti, alle notizie avute da Banche, da corrispondenti e dai proprî Agenti e Rappresentanti. Queste informazioni hanno indiscutibile importanza, perchè all'Azienda interessa non soltanto il *prezzo d'acquisto*, ma altresì la *consegna puntuale* della materia acquistata, alla *scadenza pattuita*.

Per questo deve perciò garantirsi che la ditta prescelta sia di una tale solidità che la renda meno sensibile alle fluttuazioni dei prezzi e possa così — in ogni caso — mantenere sempre l' impegno di consegnare con regolarità le partite vendute.

***

È ovvio che i criteri di classificazione possono variare perchè ogni azienda ha spesso esigenze sue proprie. Può avvenire che un ufficio Ordinazioni si rifornisca da un numero ristretto di ditte e che perciò qualche classifica diventi superflua. D'altra parte può accadere che per un altro ufficio Ordinazioni, non siano ancora sufficienti le classifiche sopra enunciate, perchè deve ricorrere — per fare un caso — a fornitrici di *acciaio rapido*, con sede in *Francia*, che eseguiscano *contratti a consegna*, e stabiliscano prezzi *in lire*. In questo caso, è chiaro che si dovrebbero consultare, successivamente, le varie serie dei cartellini-scheda. Per procedere sollecitamente a tale consultazione, sarà opportuno istituire nuove classificazioni, studiate secondo un dato (ditte *fornitrici acciaio rapido*; oppure: *ditte francesi*; oppure: ditte *contraenti a consegna*; oppure: ditte *con prezzi in lire*), o secondo una combinazione di due dati (fornitrici *acciaio rapido — francesi*; oppure: fornitrici *acciaio rapido — a consegna* oppure: fornitrici *acciaio*

rapido — prezzi in lire), o secondo una combinazione di tre (ditte *francesi — acciaio rapido — a consegna*), o di quattro dati (ditte *francesi — acciaio rapido, — a consegna — prezzi lire*).

Tale classificazione, che può completarsi con l'aggiunta di altri elementi, non servirebbe — eventualmente - che in grandi aziende, con largo movimento d'acquisti.

*
* *

L'ufficio sollecita le offerte per corrispondenza, per telegramma, per telefono, direttamente o col tramite di Agenti o di Rappresentanti.

*
* *

Le richieste di offerte sono, ordinariamente, stampate su appositi fogli moduli, redatte secondo il comune frasario commerciale, come l'esempio che segue:

Anonima A. B.
Ufficio Ordinazioni

Data..............................

Ditta ...

....

Offerte per ________

....

....

....

Anonima A. B

UFFICIO ORDINAZIONI

Data ....

Spett. ....

....

Vi preghiamo di sottoporci la v/ migliore offerta, corredata dai precisi termini di consegna, per la fornitura di:

....

....

....

che vorrete campionarci.

Restiamo in attesa di v/ sollecito riscontro e frattanto distintamente vi salutiamo.

p. p. Anonima A. B.

....

Alcune Aziende preferiscono — come nell'esempio — staccare i moduli dai relativi « blocchi », nella cui matrice si annotano gli estremi. Ad accordo raggiunto, l'ufficio invia la lettera di conferma a cui unisce, talvolta, il cosidetto « buono d'ordinazione ».

Anche queste lettere di conferma sono spesso già stampate su moduli che riproducono le condizioni generali o clausole speciali per quel determinato contratto.

Fra le clausole, sono comuni le seguenti:

a) *i materiali non saranno accettati dal Magazzino se non sono accompagnati dalla fattura o dalla bolla di consegna, contenente i riferimenti dettagliati all'acquisto di cui si tratta;*

b) *l'avvenuta consegna dovrà essere provata da una ricevuta del Magazzino, redatta con le norme stabilite, sul modulo dell'Azienda;*

c) *in caso di ritardo nella consegna, l'Azienda ha facoltà di applicare una penalità, o di annullare l'ordine;*

d) *l'Azienda non accoglie nessuna ulteriore modificazione alle condizioni stabilite per contratto e riprodotte nella ordinazione.*

A queste lettere *di ordinazione* viene spesso annesso un tagliando che riproduce gli estremi del contratto (specialmente il numero d'ordine dell'ordinazione), che la fornitrice deve restituire firmato.

Copia della lettera di ordinazione è trasmessa contemporaneamente:

al *Magazzino*, affinchè sorvegli e controlli la regolarità dell'esecuzione da parte del fornitore;

alla *Contabilità generale* per la registrazione eventuale nel conto impegni* e, se necessario, per la preparazione del fabbisogno finanziario.

***

Altre documentazioni utili all'ufficio Ordinazioni sono:

la *Situazione della materia ordinata,* classificata per Commesse in base alle ordinazioni trasmesse;

gli *scadenzari,* per le consegne da effettuarsi dai fornitori;

i *prontuari,* per i prezzi;

i *prontuari,* per i «resi» ai fornitori, a causa di scarti.

i *prontuari delle varianti* nelle Commesse di lavorazione, che si ripercuotono, evidentemente, anche nelle ordinazioni.

Tutta questa importante documentazione è tenuta aggiornata con i dati trasmessi dal *Magazzino*, per quanto riguarda l'entrata ed il collaudo della materia, e dalla *Lavorazione*, per quanto riguarda l'effettiva idoneità della materia alla fabbricazione del prodotto.

Con la scorta dei dati ricevuti, l'ufficio provvede alla corrispondenza coi fornitori, per le eventuali *osservazioni, reclami, bonifici di prezzi, storno di contratti*, ecc. dandone sempre comunicazione al *Magazzino* ed alla *Contabilità generale*.

Moduli esemplificativi per l'Ufficio Ordinazioni

N. 1 — PRONTUARIO SPECIFICA COSTI

N. 2 — SCHEDARIO GENERALE FORNITORI

N. 3 — ID. ID. ID.

N. 4 — SCHEDARIO GENERALE LOCALITÀ

N. 5 — ID. ID. MERCI

N. 6 — RAPPORTO SISTEMA DI AFFARI

UFFICIO COSTI (*Modulo* I)

PRONTUARIO SPECIFICA COSTI

		Conteggio in Lire	CONTEGGIO CAMBI		
			Sterline N. ... a L. ...	Dollari N. ... a L. ...	Franchi N. ... a L. ...
	FORNITURA N. .... *Quantitativo* .... *a L.*				
Fornitore: Ditta	*Importo L.*				
di	*Imballaggio* . . . . L.				
Fornitura di	*Aumenti apportabili in fattura*.......... °/₀ . »				
in base a offerta N.	*Riduzioni* (o *ribassi,* o *abbuoni,* o *bonifici*) *o sconti* .... °/₀ . . . . »				
in data					
Valuta al..............*Divisa*..............	*Diffalchi eventuali.* . . . . »				
per merce a consegnarsi (1)	Costo presso fornitore L.				
a	*Mediazioni* °/₀ (o *Commissioni,* o *Senserie,* o *Provvigioni*) . . . . »				
Condizioni ricevimento (2)					
....	*Trasporti* (e *Noli,* e *Porti,* e *Diritti sosta, Nolo vagoni, Spese di grue, ecc.*) . . »				
Imballo (3)	*Guardianaggi, Facchinaggi,* ecc. . . . »				
Regolamento (4)	*Dazi confine e interni* (*Dogane, diritti accessori, diritto statistica, cauzioni doganali, certificati d'origine, certificati d'ispezione, certificati di valore pei dazi "ad valorem", sopratasse confine, ecc., ecc.*) . . . . »				
Luogo di pagamento					

Osservazioni Ufficio *Contabilità Generale*		
	Assicurazione	»
	Dazii su imballaggio	»
	Spese di regolamento (Banche)	»
Osservazioni Ufficio *Ordinazioni*	Costo nominale in Magazzino	L.
	Rettifiche: aumenti presunti (o diminuzioni) costo per acquisto divise estere . .	»
Osservazioni *Direzione Centrale*	*Rettifiche* dell'Ufficio Contabilità generale	»
	Costo preventivato unit. a carico Commesse	L.

(1) F. O. B. (*free on board*) o F. O. B. V. (*free on board vessel*) o F. A. B. (*franc - à - bord*): prezzo per franco a bordo. — F. A. S. (*free alongside ship*) o F. Q. (*franco quai*) : prezzo per franco banchina, molo, calata. — F. O. R. (*free on rail*), o F O. T. (*free on truck*), o F. S. W. (*franco-sur-wagon*) : prezzo per franco ferrovia, camion, vagone. — C. I. F. (*cost, insurance, freight*), o C. A F. (*coût, assurance, frêt*): costo, nolo, sicurtà. — C. & F. (*cost and freight; coût-et-frêt*): prezzo e trasporto. — C. I. F. & E. (*cif and exchange*): cif, commissione e spese varie reclamate dalla banca che provvede all'incasso della tratta documentata — C. I. F. & I. (*cif and interest*): cif e interessi su l'importo fatturato. — C. I. F. & C. (*cif and commission*): cif e spese di commissione per l'acquisto delle partite. — F. D. X. (*free delivered*) o F. R. X. (*franco rendu*): prezzo per merce resa franca a X. Altre forme comuni sono: Franco sotto Paranco - Franco in Chiatte - Merce resa nei magazzini generali - Merce schiava in Dogana - Fuori cinta - In punto franco - Merce sdoganata, sdaziata, ecc. ecc. (*per maggiori notizie, cfr.:* Dott. Giuseppe Valetto, *in «Mercurio» N.* 5 - 1923: « Usi interpretativi moderni in diritto commerciale » e le opere: Garrone, Vivante, Pittaluga, Navarrini, ecc.

(2) *Salvo prova* (o verifica, o collaudo) - *Salvo saggio condizionatura* (o analisi) *ecc.*

(3) Prezzo con imballaggio compreso, gratis, a rendere (o : di ritorno), imballaggio per merce (o: tara per netto, o: brutto per netto), a carico (od: a parte, a fatturarsi).

(4) Anticipato, immediato, differito, all'arrivo nave, all'arrivo merce, contro tratta documentata del venditore (o dallo speditore), alla consegna merce, contro documenti imbarco, dopo verifica merce, in oro, con chèque a vista su . . ., fatturato pagabile al cambio a vista data scadenza, contro tratta autorizzata, contro tratta accettata, contro cessioni. in c. c. contro assegno, contro accettazione o avallo di banca, contro reversale ferroviaria, contro apertura di credito (*confermato o semplice*) su banca X, ecc., ecc.

UFFICIO ORDINAZIONI (*Modulo* 2)

Casellario generale Fornitori.

(ORDINE ALFABETICO)

Nome commerciale	Riferimento collocazione catalogo e campioni	Materia trattata	Riferim. sistema affari (1)
....	....	....	.....
53 **Bardelli Augusto** Firenze - Via Giotto, 5 Indirizzo telegrafico: **Barda** Telefono 57-12	Sezione: 7 Scompartim.: 15 Numero: 53	*Fili rame*	B. 53
....	....	....	.....
71 **Carter John** Leicester (Inghilterra) New Buildings, 8. Indir. telegr. (Cable address): **Carjo**	Sezione: 9 Scompartim.: 3 Numero: 71	*Guttaperga per avvolgimento fili*	C. 71
....	....	....	.....
85 **C.i.t.a.** (Compagnia ital. telefoni autom.) Trieste - Via Zara, 18 Indirizzo telegrafico: **Cita** Telefono 61-18	Sezione: 12 Scompartim.: 5 Numero: 85	*Apparecchi telefonici*	C. 85
....	....	....	.....

(1) La *lettera* corrisponde all'iniziale del nome; il *numero* indica l'ordine che la ditta occupa nell'elenco generale.

UFFICIO ORDINAZIONI (*Modulo* 3)

Nome commerciale	Riferimento collocazione catalogo e campioni	Materia trattata	Riferim. sistema affari
53 **Bardelli Augusto** Firenze - Via Giotto, 5 Indirizzo telegrafico: **Barda** Telefono 61-18	Sezione: 7 Scompartim.: 15 Numero: 53	*Fili rame*	B. 53

UFFICIO ORDINAZIONI

Nome commerciale	Riferimento collocazione catalogo e campioni	Materia trattata	Riferim. sistema affari
71 **Carter John** Leicester (Inghilterra) New Building, 8 Indir. telegr. (Cable address): **Carjo**	Sezione: 9 Scompartim.: 3 Numero: 71	*Guttaperga per avvolgimento fili*	C. 71

UFFICIO ORDINAZIONI

Nome commerciale	Riferimento collocazione catalogo e campioni	Materia trattata	Riferim. sistema affari
85 **C.i.t.a.** (Compagnia ital. telefoni autom.) Trieste - Via Zara, 18 Indirizzo telegrafico: **Cita** Telefono: 57-12	Sezione: 12 Scompartim.: 5 Numero: 85	*Apparecchi telefonici*	C. 85

UFFICIO ORDINAZIONI (*Moduli* 4)

Casellario Fornitori Italia
(*località*).

Città	Nome commerciale	Riferimento collocaz. catalogo	Riferim. sistema affari	Materia trattata
....	....	....	.....	....
Firenze	53 **Bardelli Augusto** Via Giotto, 5 Indirizzo telegrafico: **Barda** Telefono: 57-12	Sezione: 7 Scompartim.: 15 Numero: 85	B. 53	*Fili rame*
....	....	....	.....	....
Trieste	85 **C.i.t.a.** (Compagnia ital. telefoni autom.) Via Zara, 18 Indirizzo telegrafico: **Cita** Telefouo 61-18	Sezione: 12 Scompartim.: 5 Numero: 85	C. 85	*Apparecchi telefonici*

UFFICIO ORDINAZIONI (*Moduli* 4)

Casellario Fornitori Estero
(*località*).

Stato, città	Nome commerciale	Riferimento collocaz. catalogo	Riferim. sistema affari	Materia trattata
Inghilterra: **Leicester**	71 **Carter John** New Building, 8 Indirizzo telegrafico: **Carjo**	Sezioue: 9 Scompartim.: 3 Numero: 71	C. 71	*Guttaperga per avvolgimenlo fili*

UFFICIO ORDINAZIONI

(*Moduli* 5)

Fili rame:

Nome commerciale	Riferimento collocazione catalogo	Caratteristiche	Riferim. sistema affari
53 **Bardelli Augusto** Firenze - Via Giotto, 5 Indirizzo telegrafico: **Barda** Telefono 57-12	Sezione: 7 Scompartim.: 15 Numero: 53	*Conveniente nei diametri mediani*	B. 53

UFFICIO ORDINAZIONI

Guttaperga per avvolgimento fili:

Nome commerciale	Riferimento collocazione catalogo	Caratteristiche	Riferim. sistema affari
71 **Carter John** Leicester (Inghilterra) New Building, 8 Indir. telegr. (Cable address): **Carjo**	Sezione: 9 Scompartim.: 3 Numero: 71	*Stocks sempre disponibili*	C. 71

UFFICIO ORDINAZIONI

Apparecchi telefonici:

Nome commerciale	Riferimento collocazione catalogo	Caratteristiche	Riferim. sistema affari
85 **C.i.t.a.** (Compagnia ital. telefoni autom.) Trieste - Via Zara, 18 Indirizzo telegrafico: **Cita** Telefono 61-18	Sezione: 12 Scompartim.: 5 Numero: 85	*Ogni modello*	C. 85

(*Modulo* 6).

RAPPORTO SUL SISTEMA D'AFFARI

DELLA DITTA ....

Fornitrice di ....

Sede commerciale ....
Sede legale ....
Indir. Telegrafico ....
Codice » ....
Telefono ....

Casellario generale alfabetico N. ..... — Id. località N. ..... — Id. fornitori piazza N. ..... — Id. id. Italia N. ..... — Id. id. Estero N. ..... — Collocazione catalogo N. ..... — Id. campioni N. ..... — Id. Bilancio [1] N. ..... — Id. Scheda anagrafica (*Statistica*) N. .....

Ragione [2] ....
Moralità, Solvibilità e *Referenze personali Titolare* (o Dirigenti, o Amministratori) ....
Potenzialità della Ditta ....
Prodotti trattati ....
Prodotti trattati che meglio servono all'Azienda ....
Rispondenza merce con campioni ....
Sistemi d'imballo ....
Giudizio su l'imballo ....
Data primo contratto ..... *Contratti successivi* ..... *Esito* .....
Persone autorizzate a firmare (*o poteri conferiti*) ....
Capitale [3] ....
Lingua usata ....
Banche d'appoggio ....
Limite presunto di capacità di consegna ....
Clausole contrattuali preferibili:
per la consegna merce ....
per il regolamento [4] ....
Grado di puntualità nelle consegne ....
Indicata per consegne [5] ....
Stazione (*o porto*) *di carico* ....
Caratteri tipici della merce [6] ....
Se costanti o no ....
Marche (*o sigle, o parole*) ....
Sistema di misura adottato [7] ....
Sistema di contrattazione [8] ....

---

(1) per le Anonime.
(2) individuale o sociale (accomandita, collettiva, Anonima).
(3) *versato*, per le Anonime.
(4) anticipato, pronta cassa, ecc
(5) lunghe, o pronte, o rateali.
(6) modo di produzione - colore, sapore, dimensioni, peso (*specifico, naturale*, ecc.) - spessore forma, disegno, modello - grado di consistenza, finezza, coesione, durezza, purezza, ecc.
(7) metrico, inglese, americano, ecc.,
(8) diretta o indiretta.

CAPITOLO XI

ORDINAMENTO DEI MAGAZZINI
MATERIE PRIME E MATERIALI

Funzioni del Magazzino - Scritture elementari.

§ 24. **Funzioni del Magazzino.** — Le funzioni *predominanti* dell'ufficio Magazzino sono *esecutive*, di *controllo* e di *custodia*. Quale *consegnatario*, esso riceve le materie, commesse ai fornitori dall'ufficio Ordinazioni, le assume in *carico*, previo diligente *controllo* della *quantità* e della *qualità*, le *custodisce*, e se ne *scarica*, successivamente, in base a regolari *richieste scritte*, firmate da persone a ciò autorizzate.

Il movimento principale delle materie, si può riassumere:

a) *Materie entrate*, in esecuzione di contratti conclusi dall'ufficio Ordinazioni.

b) *Materie uscite*, perchè prelevate dai reparti Lavorazione.

c) *Materie rientrate*, perchè respinte dal reparto a causa di difetti riscontrati all'inizio, o nel corso della lavorazione.

d) *Materie uscite*, per restituzione (*resa*) ai fornitori, perchè difettose, o non rispondenti a qualche requisito, stabilito dal contratto.

Al Magazzino pervengono, oltre alle materie prime, anche i materiali di consumo, per i quali si allestisce un ordinamento non dissimile, nelle linee principali, da quello organizzato per le materie d'impiego dominante, trattandosi, infatti, sempre, di sostanze destinate alla lavorazione, il cui controllo è fondato su criterî uniformi.

Quanto si dirà per il Magazzino materie prime, s'intende perciò esteso ai Magazzini materiali di consumo.

***

Il Magazzino, oltre a rispondere delle merci ricevute dai fornitori e trattenute in consegna, risponde anche di sostanze secondarie (cascami, residui, ritagli, limature) che derivano da giacenza di stocks. oppure dalle operazioni industriali, durante le quali la materia prima, affinandosi, abbandona, naturalmente, la parte inutilizzabile.

Il ricupero dei residui ha molta importanza per certe Aziende che ne fanno un proficuo commercio, mentre serve talvolta — in altre Aziende — a creare industrie sussidiarie o collaterali alla principale, per la fabbricazione di sottoprodotti (1). Anche per queste sostanze secondarie il Magazzino procede all'accertamento dei movimenti di entrata e di uscita, ed istituisce all'uopo, a seconda della frequenza dei movimenti, del numero di magazzini, delle varietà di materia, della copia dei residui, una speciale serie di scritture.

Analogo procedimento si adotta per gli *scarti* di lavorazione, anch'essi suscettibili di conveniente utilizzazione, per i quali si usa spesso destinare un ramo speciale del Magazzino materie prime o anche un sottoreparto del Magazzino prodotti.

---

(1) Ad esempio le industrie dei cascami tessili, dei derivati del gas, del catrame, ecc.

***

Nelle materie prime e, più ancora, nei materiali di consumo, si verificano, in misura che è variabilissima secondo il tipo delle materie e della lavorazione, *cali, avarie, deprezzamenti, disperdimenti, consumi*, che costituiscono vere *perdite*, delle quali si deve indubbiamente tener conto nella determinazione del *prezzo di magazzino* (1).

La somma di queste perdite, tradotta in cifre, si può imputare direttamente al costo. È pratica comune, però, raccoglierle nel conto *Spese generali di magazzino*, il cui ammontare si ripartisce periodicamente, in determinate proporzioni (*percentuale*), tra le varie materie immagazzinate.

***

L'ufficio è altresì interessato alla *nomenclatura*, la cui precisione ha importanza evidente, per la rapida ed inequivocabile identificazione delle materie da passare alla lavorazione o, comunque, da distribuire o da consegnare. Per tutti i materiali, compresi specialmente i *pezzi* che numerose Aziende impiegano correntemente nelle operazioni di montaggio di prodotti complessi, il Magazzino deve possedere un elenco in cui ogni particolare sia definito con *denominazione ufficiale, tassativa, invariabile*, che forma, talvolta, una terminologia caratteristica dell'Azienda (2).

---

(1) Sul *prezzo di magazzino*, vedi: GINO ZAPPA, op. cit., pag. 20.

(2) Questi elenchi, indispensabili al magazzino, occorrono anche ad altri uffici dell'Azienda, ad es. all'ufficio *Commerciale*, che deve usare i precisi termini tecnici nella corrispondenza in ogni lingua, coi clienti, per *reclami, richieste di ricambi, contestazioni, scadenza di termini di garanzia, riparazioni*, e specialmente, al reparto *Pubblicità*, per lo *studio e la redazione dei cataloghi*.

Cfr. gli « Elenchi di pezzi e parti di ricambio » della FIAT (Torino); della S. K. F. (New York): della BRITISH FERROCEMENT WORKS LTD. (Erith, S. U.), ecc.

Nelle imprese importanti si pubblicano perfino veri dizionarî, contenenti le traduzioni dei termini tecnici nelle lingue moderne più diffuse, con *fotografie*, *illustrazioni* e *disegni* (1).

***

Enunciando le funzioni del Magazzino, si è detto che esso assume in carico le materie, *previo diligente controllo della quantità e della qualità.*

Per il *controllo quantitativo* esistono, naturalmente, tutti i mezzi per rilevare e registrare il peso, la misura, il volume, ecc. dei materiali pervenuti; operazione puramente materiale, che non richiede speciali competenze.

Per il *controllo qualitativo,* invece, che implica spesso ricerche e confronti di particolare delicatezza, perchè da essi possono derivare contestazioni e liti con le ditte fornitrici, e può dipendere la bontà della produzione, funziona, nelle imprese importanti, un ufficio speciale, detto *Collaudo tecnico materie entrate*, o *Controllo forniture esterne* o *Ufficio Prove*, con *personale di sicura competenza*, provvisto dei mezzi adeguati per le analisi merceologiche o chimiche, talvolta indispensabili per le sostanze impiegate nella lavorazione. I risultati delle indagini vengono riferiti su apposite scritture elementari.

Alla funzione iniziale del controllo succedono quelle di *vigilanza*, *custodia*, *conservazione*, che si estrinsecano rispettivamente nel sorvegliare, distribuire, collocare le materie secondo il valore, la qualità, la natura, la costituzione, il tipo, la provenienza, la deperibilità, ecc.

---

(1) Cfr. le pubblicazioni di magazzino delle: S. A. F.I.A.T., S. A. Ercole Marelli (Milano), Vickers Ltd (Londra), Westinghouse Electric Intern. Co. (New York), ecc.

In merito ai criterî da seguire per *vigilare* efficacemente i Magazzini, per *collocare* le materie e adottare la forma più conveniente di *imballaggio provvisorio*, che consenta la rimozione e il prelievo nel minor tempo possibile, non è il caso di trattenerci, nel nostro studio.

In linea di massima si può dire, che tanto la distribuzione delle sostanze nei locali, quanto il loro collocamento, devono essere attuati in modo da permettere un *rapido e sicuro rinvenimento*, ciò che viene assai facilitato dall' impiego copioso e ordinato di marche, tabelle, etichette, applicate agli involucri che contengono le merci, o sugli scaffali, armadî, scansie, lotti, mucchi, cataste, colli, sacchi, recipienti, serbatoi, ecc., in cui sono disposte. Queste indicazioni figurano molto spesso su *tabelle-schede*, nelle quali si registrano i quantitativi originari, ed i successivi movimenti, con le date e le causali.

Per quanto poi si riferisce alla *conservazione*, le condizioni di ambiente hanno — come è noto — rilevante influenza sul tipo e sulle qualità costitutive delle materie (1).

Il mantenere i locali nelle condizioni di aerazione, temperatura, ventilazione, luminosità, ecc. più favorevoli affinchè le sostanze non alterino le proprie caratteristiche originali, è un altro compito importante del Magazzino.

L'ufficio deve curare, quindi, la distribuzione di termometri, igrometri, ventilatori, caloriferi, refrigeranti, aspiratori, ecc. per regolare le condizioni interne degli ambienti, in funzione alle segnalazioni rilevate dagli strumenti.

---

(1) Sui materiali *tessili*, la *temperatura* influisce moltissimo, sul peso, resa, elasticità, robustezza, ecc. Nei prodotti *chimici*, l'*umidità* modifica il peso, la composizione, l'affinità chimica, la purezza, il comportamento con reagenti, la sensibilità alle combinazioni, ecc. Sui prodotti *alimentari*, la *luce e l'aria* possono influire alterando freschezza, colore, e quindi commestibilità, e commerciabilità.

§ 25. **Scritture elementari.** — Abbiamo detto alla pagina 89 che l'ufficio Ordinazioni trasmette sempre, al Magazzino, copia dell'ordinazione data al fornitore.

Dalle copie delle ordinazioni, il Magazzino, ricava gli estremi e li riassume in prospetti (vedi *modulo 7*) intestati ai singoli fornitori, in modo da avere sempre presente gli impegni dei medesimi circa la qualità, quantità e consegna delle materie ordinate.

All'arrivo delle partite il Magazzino, preso nota della merce sul giornale « *Arrivi* », o « *Materiale arrivato* » (vedi *modulo* 8), effettua i controlli di sua competenza (vedi *modulo* 9) e fa eseguire i collaudi che richiedono analisi speciali (vedi *moduli* 10, 11, 12, 13, 14, dell'ufficio Verifiche).

Con la copia poi dell'ordinazione, con la fattura o la bolla di consegna del fornitore e con i rapporti di verifica, il Magazzino accerta:

a) La *corrispondenza* della quantità e delle qualità della merce pervenuta, con i dati dell'ufficio Ordinazioni e col « fatturato » del fornitore.

b) La *corrispondenza* fra la *data di arrivo* della merce e la *data convenuta per la consegna*.

c) L'*osservanza delle clausole speciali*.

Compiuti questi confronti, il Magazzino assume in carico la merce; ne annota le caratteristiche principali a tergo della *scheda individuale* (vedi *modulo* 15), intestata al fornitore, ed eseguisce le registrazioni sul *giornale di carico* (vedi *modulo* 16) e su *altre scritture elementari* (vedi, per esempio, *modulo* 17).

Alla fine della giornata, il *Magazzino* compila un *Rendiconto d'entrata* (vedi *modulo* 18), su cui trascrive i dati principali (N° della fattura o della bolla, peso, quantità o mi-

sura, nome e cognome del fornitore, prezzo unitario, importo, eventuali osservazioni); rendiconto che viene trasmesso alla *Contabilità generale*, ed al quale si allegano le fatture o le bolle di consegna. Dispone, infine, la merce nei locali, secondo quel sistema adottato dall'Azienda che meglio si presta per il pronto rinvenimento (vedi, per es., *moduli* 19 e 20).

La *Contabilità generale* dà *carico* al Magazzino e *credito* al conto dei Fornitori.

Talvolta però la consegna della materia e l'arrivo della fattura *non sono contemporanei*. Il Magazzino noterà — in questo caso — l'entrata, in un libro delle *fatture in sospeso* e solleciterà l'invio della fattura, che riporterà nel Rendiconto del giorno in cui la fattura è pervenuta, indicando, nella colonna delle *Osservazioni*, la data di entrata in Magazzino.

Il Magazzino può anche, quando il prezzo della merce sia noto, registrare senz'altro l'entrata, redigendo una fattura *pro-memoria*.

***

Il Magazzino è soggetto — come si è visto — al controllo dell'ufficio *Ordinazioni* e della *Contabilità generale*, per ogni partita di merce entrata.

È evidente che *altro efficace controllo* debba funzionare per il *movimento di uscita*.

La *prima norma tassativa* da stabilire in ogni Magazzino, organizzato con razionali criterî, consiste nell'ordine di *non consegnare a chicchessia merci di sorta, se non dietro presentazione di regolari buoni di prelievo*.

Nei *buoni* emessi dalla Lavorazione (vedi *modulo* 21), compilati secondo le diverse esigenze, e riassunti nei *Rendiconti d'uscita* (vedi, p. es., *moduli* 22, 23, 24), da trasmettere poi, alla *Contabilità generale*, figurano diversi dati, fra cui,

soprattutto, *il numero delle Commesse* cui i *buoni* sono destinati, la *quantità* delle materie e il loro *costo*.

Quest'ultimo elemento, come già si è accennato, è uno dei principali fattori del costo industriale del prodotto, ed ha quindi grande importanza.

Esso non è, però, talvolta, esattamente determinabile, come sarebbe opportuno, al *preciso momento*, in cui la materia passa in lavorazione, o perchè manca l'accertamento di qualcuno dei fattori d'acquisto, specie il cambio, per le materie importate dall'estero, oppure perchè non si può precisarlo, come nel caso, assai frequente, di acquisti della stessa materia, fatti presso fornitori diversi a prezzi differenti.

Ciò verificandosi si possono seguire tre procedimenti:

1° Lasciare in *sospeso*, per un determinato periodo di tempo, il carico alla Commessa, e registrare in seguito il costo, non appena i dati mancanti siano pervenuti.

2° Dare carico alla Commessa di un costo *fisso* ed applicare, poi, le *varianti*, vale a dire le differenze accertate tra il costo fisso *convenzionale* (base), ed il costo *effettivo*, risultato dal conteggio.

3° Applicare, il *costo medio effettivo*, accertato nel periodo precedente.

Il *primo* di questi procedimenti ha l'inconveniente di lasciare la Commessa sprovvista, per tempo indeterminato, di una delle più importanti impostazioni.

Il *secondo* introduce nella Commessa un elemento convenzionale, provvisorio, soggetto a rettifiche, talvolta rilevanti, e quindi non riproduce la realtà.

Il *terzo* procedimento appare, senza dubbio, il più consigliabile, perchè, fondato su dati positivi, già analizzati e

controllati, permette di aggiornare regolarmente i prezzi di costo della materia, nelle singole Commesse di produzione.

Supponiamo che in un'Azienda si sia determinato il costo di 100 per unità, in base all'Inventario di fine esercizio.

Lo scarico unitario per il gennaio successivo avverrà quindi a 100.

In febbraio lo scarico si effettuerà in base al costo corrispondente alla *media ponderata*, da determinarsi tenendo conto dell'*esistenza al* 31 *dicembre*, e del *movimento di entrata e di uscita* verificatosi in gennaio.

Ad esempio:

ESISTENZA al 31 dicembre:				
	unità 5.000	a 100	per	500.000
ENTRATA DI GENNAIO:				
	» 500	a 102	»	51.000
	» 500	a 105	»	52.500
spese varie di magazzino:				5.000
Totale	6.000		per	608.500
USCITA DI GENNAIO:				
	unità 2.500	a 100	»	250.000
RIMANENZA a fine gennaio:	unità 3.500		per	358.500

Il costo unitario è, evidentemente, di:

$$\frac{358500}{3500} = 102{,}43 \text{ circa.}$$

Questo *costo* servirà per lo *scarico di febbraio*.

Per il mese di marzo si ripeterà il procedimento, riportando le varianti, riferite al movimento di febbraio e le relative spese di competenza, e così, analogamente, in seguito, pei mesi successivi.

Con questo procedimento rimangono applicate automaticamente, mese per mese, le varianti del costo, e si tengono aggiornate le Commesse.

***

Il movimento delle materie passate in lavorazione viene regolarmente registrato sul libro dello Scarico (vedi *modulo* 25).

***

I prospetti per le scritture del Magazzino, come si vede dai moduli riportati, sono assai adattabili alle multiformi esigenze di una Azienda.

Nei grandi magazzini si usa compilare anche dei «*Riepiloghi*», che riassumono tutto il movimento di Entrata e di Uscita, che riproduciamo nei moduli esemplificativi (vedi *moduli* 26, 27, 28, 29).

***

Molte aziende, anzichè due giornali distinti (carico e scarico) adottano il *Giornale unico di Magazzino* (mod. 30), ed alcune il *Partitario per materie* (mod. 31).

***

Come si è già detto, avviene talvolta che un materiale, prelevato da un reparto, si dimostri difettoso, in qualche stadio della lavorazione.

Il materiale viene allora restituito al Magazzino come *rifiuto, scarto*, o *rottame*, per essere quivi trattenuto, oppure per essere restituito al fornitore, quando ciò sia consentito dai patti intervenuti.

Detto movimento denominato dei « *Resi* » viene annotato su apposita serie di scritture elementari (vedi *moduli* 32, 33, 34, 35, 36), dalle quali così si ricavano i dati per l'*accredito alla Lavorazione* e per il *carico al Magazzino* e, successivamente, per lo *scarico al Magazzino* e per l'*addebito al fornitore*, quando la materia venga a questi restituita.

Altri moduli riguardano l'entrata e l'uscita dei *residui*, i *movimenti interni*, i *cali e le avarie*, ed il *Riepilogo delle spese generali di Magazzino* (vedi *moduli* 37, 38, 39, 40, 41).

Moduli esemplificativi per l'Ufficio Magazzino

N.i da 7 a 20 — Entrata.

N.i da 21 a 25 — Uscita.

N.i da 26 a 29 — Riepiloghi dei movimenti di entrata e di uscita.

N.i da 30 e 31 — Giornale unico e Partitario.

N.i da 32 a 36 — Resi.

N.i da 37 a 41 — Residui — Movimenti interni — Cali e avarie — Riepilogo Spese generali di magazzino.

(*Modulo 7*).

SCADENZARIO CONSEGNE FORNITORI [1]

(*Data*) ....

Fornitore: .... *Ordinazione N.*[2] ....

Materiale ....

....

Provenienza: .... *Commessa* ....

ORDINAZIONE				
Quantità	Prezzo		Termine di Consegna	*Annotazioni*

(1) Altri *Scadenzari* possono intestarsi alle *Materie* e alle *date di consegna*.

(2) Corrispondente al numero della copia trasmessa dall'ufficio ordinazioni.

(*Modulo* 8).

Giornale del materiale arrivato

DATA d'arrivo	Quantità dei colli	Marche dei colli		Tipo dell'imballo	Peso lordo	DENOMINAZIONE DEI MATERIALI	Provenienza	Fornitori	Mezzo di trasporto	Spedizioniere che consegna la merce	Importo delle spese	Oggetto del pagamento	*Annotazioni*
		Lettere	Numeri										

(*Modulo* 9).

MAGAZZINO GENERALE (*Data*) ....

Spett. Ditta ....

In data..........*e come da Vs.*..........
N........... *abbiamo ricevuto* ....
....
....

Osserviamo che il quantitativo da Voi segnatoci in ....
..........*é stato accertato in*..........
....

Vogliate prender nota di quanto sopra per opportuna norma e gradite i nostri distinti saluti.

VERIFICHE (*Modulo* 10).

N. . . . .

Polizzino-Rapporto di Collaudo Materie arrivate e accettate. (1)

Riferimento N.º Bolla di Entrata Magazzino	Riferimento N.º Campione	Data della Verifica	Riferimento N.º data e Ordinazione		Specificazione della materia	Quantità arrivata	Clausole pattuite (pesi specifici, purezze, tolleranze ecc.)	Mezzo di collaudo	Resoconto verifica
			N.º	Data					

Il materiale sopradescritto . . . . essendo riconosciuto corrispondente (o *non* corrispondente) alle condizioni del contratto, *è accettato* (oppure *è respinto*).

Firma

(1) Identico modulo, con lievissime modificazioni, si impiega per il collaudo di materie arrivate e *respinte*.

VERIFICHE

(*Modulo* II).

N.

Polizzino-Rapporto di Collaudo

Materie arrivate parte accettate e parte respinte

Riferimento N° Bolla di Entrata Magazzino	Riferimento N° Campione	Data della Verifica	Riferimento N° e data Ordinazione		Specificazione della materia	Quantità arrivata	Clausole pattuite (pesi specifici, purezze, tolleranze, ecc.)	Mezzo di collaudo	Resoconto, verifica e ragioni dello scarto	Quantità respinta	Quantità accettata
			N°	Data							

Il materiale sopradescritto *è accettato* in .... ; *è respinto* in ......

Firma

(*Moduli* 12),

VERIFICHE

MATERIALE COLLAUDATO E ACCETTATO.

Quantità ....

Caratteristiche verificate ....

....

....

A impiegare per ....

....

VERIFICHE

MATERIALE COLLAUDATO E RESPINTO.

Quantità ....

Fornitore ....

....

Caratteristiche non verificate ....

....

....

VERIFICHE

(*Modulo* 14).

RIASSUNTO OPERAZIONI DI VERIFICA [1]

Materiali collaudati	Mezzo di collaudo	Riferimenti			Esito collaudo	Partite		Costo Verifiche		Nome collaudatore e Reparto (3)
		N° ordinaz.	N° campione	N° fattura		accettate	respinte	per materiali	per mano d'opera (2)	

(1) Giornaliero o settimanale, secondo l'importanza, il numero o la frequenza delle operazioni.

(2) Per le analisi fuori dell'Azienda.

(3) *Sezione, Laboratorio, Gabinetto.*

(*Modulo* 14).

MAGAZZINO GENERALE (*Data*) ....

Spett. Ditta ....

In data.................. .... *e come da Vs.* ....
N................ *abbiamo ricevuto* ....
....

A seguito del collaudo eseguito dal ns. laboratorio, abbiamo accertato che ....
e quindi non conforme ai patti intervenuti d'accordo, come per ns. ordinazione N............. *in data*.............................. .

Vogliate prender nota di quanto sopra, per opportuna norma, e gradite i ns. distinti saluti.

....

(*Modulo* 15)

CONSEGNE DEL FORNITORE							
DATA	Quantità	DATA	Quantità	DATA	Quantità	DATA	Quantità
		Riporto	....	*Riporto*	....	*Riporto*	....
....	....	....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....	....	....
Da riport.	....	*Da riport.*	....	*Da riport.*		Totale	

(*Modulo* 16).

Libro del carico

Data	Riferimenti				Nº Buono Scarto di lavorazione	Operazioni	Materie prime entrate		Materiali di consumo entrati (1)		Residui (o cascami) di lavorazione		Scarti (o rottami) di lavorazione		Valutazione carico di magazzino alla data
	Collocazione del materiale polizzino, tabella ecc.	Data e N.º preavviso Ufficio ordinaz.	Data fattura fornitore	Schedario generale di magazzino			Quantità	Importo	Quantità	Importo	Quantità	Importo	Quantità	Importo	....

(1) O materiali *sussidiari* o materie *indirette*

(*Modulo* 17).

BOLLA D'ENTRATA (1)

Materia ....

Giorno ....

N° Fattura Fornitore (o Bolla)	Data fattura	FORNITORI	Magazzino	Quantità

(1) Per ogni singola materia e partita.

(*Modulo* 18).

RENDICONTO D'ENTRATA

Magazzino ....

Giorno ....

N° Fattura (o Bolla) fornitore	Data fattura	Quantità (1)	FORNITORI	Prezzo unitario	Importo	*Osservazioni*

(1) Peso, misura, ecc.

(*Modulo* 19).

SCHEDARIO SITUAZIONE MATERIE

Materia ....

Magazzino .... Collocazione ....

N° del Buono (1)	Operazioni	Quantità (2)

(1) Di *Entrata*, di *Uscita*, di *Resa* dalla lavorazione, di *Resa* al fornitore.

(2) Il calcolo delle quantità di materiale si fa scalarmente, in modo da far risultare, ogni giorno, per somma (materia entrata), o per differenza (materia uscita), l'effettiva consistenza dello stock.

LAVORAZIONE

(*Modulo* 21).

N°

BUONO PRELIEVO

Reparto ....

Data	Materia	Specificazione	Scopo prelievo	N.° Commessa	Quantitativo	Importo

(*Modulo 22*)

RENDICONTO D'USCITA

per passaggi in lavorazione

Giorno ....

N. del Buono	Quantitativo			DESCRIZIONE DEL MATERIALE	Fornitori	Prezzo	Importo	*Osservazioni*
	N°	Kg.	Metri					

(*Modulo* 24).

Rendiconto distribuzione Materie

per Reparti e Commesse

	Numero Buono prelievo lavorazione	Numero Commessa
Reparto Trapani e pialle ..		
» Lavorazione cilindri		
» Torneria		
» Automatici		
» Bulloneria		
» Fucinatori		
» Fabbri		
Pulitori		
» Nichellatori		
» Motoristi		
» Calderai		
» Tempera		
» Elettricisti........		
» Gommai....		
» Calibristi		
» Collaudatori		
» Utensileria		
»		
»		
»		
»		
»		

(Modulo 25).

Libro dello scarico

Data	Riferimenti			Operazioni	Materie prime uscite		Materiali di consumo usciti (1)		Residui (o cascami) di lavorazione		Scarti (o rottami) di lavorazione		Valutazione scarico di magazzino alla data
	N.° Buono prelievo lavor.	N.° Buono di scarto Ufficio Verifiche	N.° Buono uscita per resa al fornitore		Quantità	Importo	Quantità	Importo	Quantità	Importo	Quantità	Importo	....

(1) O materiali *sussidiari* o materie *indirette*.

(*Modulo* 26).

RIEPILOGO GENERALE MOVIMENTO MATERIE E MATERIALI

	Esistenza al	Totale entrate al	Totale carico al	Totale prelievi al	Totale scarico al	Rimanenze al	Valutazione complessiva Rimanenza al ......
Materie prime							
Materiali di consumo							
Residui							
Scarti							
Rottami							

(*Modulo* 27).

MOVIMENTO MATERIE PRIME [1]

Situazione al ....

Materie (2)	Esistenza al	Totale Entrate per Ordinazioni al	Totale Resi Lavorazione al	Totale Carico al	Totale Prelievi Lavorazione al	Totale Resi ai Fornitori al	Totale Scarico	Rimanenza carico Magazzino al ....

(1) Eguale prospetto si compila per i *materiali di consumo*.

(2) Nella colonna, l'elenco completo delle varie materie usate nell'Azienda per le quali, secondo l'importanza della lavorazione si destinano singoli Magazzini che registrano, nei prospetti, la sola materia di cui sono consegnatari.

(*Modulo* 28).

Movimento Materie (per Magazzini) [1]

	Esistenza al	Totale entrate a tutto il	Totale carico al	Totale Prelievi al	Totale scarico al	Rimanenza al ....
Magazzino A						
» B						
» C						
» D, ecc.						

(1) Questo modulo serve di controllo al modulo 27.

MAGAZZINO RESIDUI (1) (*Modulo* 29).

Movimento [2] al ....

MATERIA	Esistenza al	Totale entrate al	Totale carico al	Totale uscite al	Rimanenza al ....

(1) o *Rifiuti*. Prospetto simile può compilarsi per gli *Scarti* e per i *Rottami*, facendo le opportune modificazioni al presente.

(2) Dove esiste, il Magazzino Residui, raccoglie periodicamente i cascami dai varî Magazzini materie prime e materiali di consumo, ma il movimento è molto spesso curato dai singoli Magazzini che registrano i dati in apposita colonna dei prospetti in cui si registrano le Materie principali.

(*Modulo* 30)

GIORNALE UNICO DI MAGAZZINO

CARICO — SCARICO

Data di consegna	Riferimenti: N° Ordinazione	Riferimenti: N° Bolla di resa Lavorazione	Riferimenti: N° schedario Magazzine	Fornitore o Reparto	Materia	Quantità	*Osservazioni*	Data del Movim.	Riferimenti: N° Bolla Prelievo	Riferimenti: N° Polizzino scarto	Riferimenti: N° Bolla di resa	Reparto o Fornitore	Materia	Quantità	*Osservazioni*
		(1)	(2)						(3)	(4)					

(1) Bolla di versamento per resa. (2) Riferimento alla collocazione della materia nei locali del Magazzino.
(3) Bolla di lavorazione o Buono di carico lavorazione. (4) Bolla scarto dell'Ufficio Verifiche.

MAGAZZINO GENERALE

(*Modulo* 31).

PARTITARIO PER MATERIE

Materia ....

Fornitori per Impegni (1)				Entrata				Uscita				Rimanenza
Data Contratto	N° Ordinazione	Ditta Fornitrice	Quantità	Data Movimento	N° Bolla consegna Fornitore	N° Bolla resa Lavorazione	Quantità	Data Movimento	Nª Bolla prelievo lavorazione	Reparto	N° Bolla resa al Fornitore	

(1) o materie in viaggio.

(*Modulo* 32).

LAVORAZIONE

Reparto ....

RESI.

Materia ....

Quantità ....

Riferimento N° Bolla prelievo ....

Ragione della resa ....

....

....

(Modulo 33).

RESI

DISTINTA INDIVIDUALE PER FORNITORI

RESPINTO AL FORNITORE DITTA.................. DI..............					
N° Buono resa del Reparto	DATA	Quantitá	N° Buono resa del Reparto	DATA	Quantitá
				Riporto	
	Da riportare			Totale	

(Modulo 34).

RESI

DISTINTA PER MATERIE

Materia	Reparto e N° Buono di resa	Data	Quantità	Importo

(*Modulo* 34).

RIEPILOGO SCARTI LAVORAZIONE RESI AI FORNITORI (1)

Data	FORNITORI	Materie	Num. ordinazione	Num. fattura	Quantitativo scartato	Motivo dello scarto	Riferimento Buono resa Reparto	Prezzo	Importo

(1) A trasmettersi alla Contabilità generale per storni di contratti o per addebiti.

(*Modulo* 35).

RIEPILOGO BOLLA LAVORAZIONE
per scarto materiali rientrati in magazzino (per materie singole)

Data	Num. ordinazione	N° bolla resa lavoraz.	FORNITORE	Num. fattura	Reparto	QUANTITA'			Motivo dello scarto
						Fatturata	Scartata	Rientrata in magazzino	

(1) Bolla analoga singola per ogni materia viene redatta per i materiali che pur essendc scartati da un Reparto non sono restituiti al fornitore, purchè utilizzabili da altri Reparti.

(*Modulo* 36).

Rendiconti resi dalla lavorazione e rientrati in Magazzino

N° del Buono di resa	DATA	Quantità	N° del Buono di resa	DATA	Quantità
				Riporto	
	Da riportare			Totale	

(*Modulo* 37).

Riepilogo Entrata Residui al ....

Operazioni (1)	Materia (2)	Quantità	Valutazione
Per giacenza di stocks			
Per versamenti dai reparti lavorazione			

(1) Ogni operazione si rispecchia, naturalmente, in singole scritture elementari i cui moduli si omettono.

(2) In alcune Aziende si intesta un riepilogo per ogni materia, i cui residui siano efficacemente recuperabili.

(*Modulo* 38).

Riepilogo Uscita Residui al ....

Operazioni	Materia	Quantità	Riferimento ordini di uscite	Valutazione
Uscita per consegna a				
Uscita per lavorazione al Reparto				

(*Modulo* 39).

MOVIMENTO INTERNO MATERIALI

(*Data*) ....

Il Magazzino .... *consegna*
al Magazzino ....
per (1) ....

Numero (2)	Peso (3)	DESCRIZIONE DELLA MERCE (4)	FORNITORE

(1) Motivazione del passaggio.

(2) Corrispondente al numero attribuito al materiale dalla classificazione " ufficiale ,, dell'Azienda.

(3) Volume, lunghezza, ecc.

(4) Secondo la nomenclatura " ufficiale ,,.

(*Modulo* 40).

RESOCONTO ACCERTAMENTO CALI E AVARIE

Materia (1) ....

DATA entrata Magazzino	Quantitá iniziale	Quantità residua	Mezzi di accertamento del calo	CALO RISCONTRATO	
				Quantità	Stima complessiva della perdita

(1) Ogni materia subisce cali, consumi, avarie, ecc, caratteristiche, derivanti dalla composizione, tipo, natura, ecc. Si può, naturalmente redigere un unico modulo riassuntivo, per tutte le materie, per le Aziende che impiegano molti materiali deteriorabili, come pure si può compilare tanti *resoconti* quanti sono i Magazzini, e quindi procedere al loro riepilogo.

(*Modulo* 41).

Riepilogo Spese generali di Magazzino al ....

1. Personale di Magazzino				
Manutenzione locali				
Pulizia { materiali				
Pulizia { mano d'opera				
Servizi sorveglianza				
» illuminazione (riscaldamento, ecc.)				
» ufficio verifiche { materiali				
» ufficio verifiche { mano d'opera				
Costo imballaggi provvisori				
Servizi rimozione e trasporti interni				
» controllo strum segnalatori { materiali . .				
» controllo strum segnalatori { mano d'opera				
» controllo pesi e misure { materiali.......				
» controllo pesi e misure { mano d'opera . ..				
2. Stima complessiva cali, avarie, deperimenti ecc., verificatisi dal .... al				

CAPITOLO XII.

CONTABILITÀ DELLA LAVORAZIONE

Generalità - Classificazione e raggruppamento delle Commesse
Funzioni della Contabilità di lavorazione.

§ 26. **Generalità.** — Lo studio della *Contabilità della lavorazione* non deve circoscriversi al *semplice rilievo, sotto l'aspetto puramente statico, di elementi e di dati contabili,* fra di loro isolati, ma deve estendersi e coordinarsi a quello più complesso, riflettente il *movimento produttivo delle forze* e *dei valori,* in modo da comprendere e rappresentare chiaramente, nelle scritture, a tal'uopo istituite, anche tutta la parte *dinamica,* caratteristica dell'industria, nell'intiero suo svolgimento, in maniera che la contabilità funzioni armonicamente e parallelamente al procedimento tecnico e sia di questo lo specchio sincero.

Dalle varie Scritture elementari della lavorazione, tra di loro razionalmente coordinate, noi dobbiamo ricavare la *documentazione del costo del prodotto,* la quale deve giustificare, in ogni particolare, le impostazioni contabili, che man mano si vanno facendo, nel conto tipico denominato *Commessa,* il cui funzionamento già venne brevemente illustrato al Cap. VII, trattando dei Conti industriali.

Allorquando i criterî empirici di lavorazione furono, dai prodigiosi progressi meccanici della grande industria, sostituiti da criterî scientifici, coi quali soltanto si potè ottenere la produzione *su larghissima base ed in grandi serie*, si sentì maggiormente il bisogno di seguire contabilmente, con sistemi idonei, il processo trasformativo della materia, per ricavare gli elementi del costo di produzione, e si presentò, così, la necessità di istituire il *conto del costo*, chiamato più tardi *di lavorazione, di esercizio, di produzione*, e più recentemente, nella pratica, *conto della Commessa N°* ...., volendo designare con questa denominazione il conto che ha per funzione di raccogliere tutti, *indistintamente*, i fattori del costo di un singolo prodotto, o di un gruppo omogeneo di prodotti. (Vedi cap. VII, pag. 61).

Sia che l'Azienda costruisca poderosi macchinari, locomotive o congegni della grande meccanica, sia che produca piccole parti od accessori, come, viti, bolloni, catene, utensili, ecc.; sia che fabbrichi fiammiferi, carta, spilli, cristalli, birra, candele, esplosivi, con le *Commesse*, aperte ad ogni singolo prodotto, o ad un gruppo omogeneo di prodotti, si delinea un grande e limpido quadro contabile, che rispecchia il programma industriale dell'Azienda, nel quale quadro si trovano, tradotti in cifre i risultati del movimento industriale, e *principalmente, gli elementi del costo.*

Su questi elementi i Dirigenti devono convergere gli studi e le indagini d'indole tecnica e amministrativa, per *ridurre il costo alla minor somma possibile*, onde mettere l'Azienda in condizioni favorevoli per poter vieppiù penetrare nei mercati e mantenervisi vittoriosamente.

***

Ogni Azienda impiega materie che hanno costi ed importanza diversi, tanto che la materia indispensabile per un'industria, può essere insignificante od inutile per un'altra.

La materia partecipa, quindi, al costo del prodotto, in misura assai variabile.

Nelle industrie estrattive, ad esempio, il costo del minerale greggio può anche essere pressochè nullo; nelle industrie artistiche il costo della materia è spesso trascurabile in rapporto al valore originato dal pregio del lavoro; nelle industrie alimentari, invece, il costo delle materie, predomina talvolta su quello della mano d'opera.

Inoltre la materia già elaborata e finita da un'industria, può costituire la materia prima di un'industria susseguente.

Ad esempio: le lamiere, le ruote, la stearina, che sono prodotti finiti, di un laminatoio, di un ruotificio, di una stearineria, diventano materie prime, rispettivamente, per l'industria meccanica, per le carrozzerie, per le fabbriche di candele.

Qualunque, però, sia la proporzione nella quale giocano questi due principali fattori del costo, *materie e lavoro*, e qualunque sia lo stato e la natura delle materie, il procedimento contabile, che esporremo, per seguire il movimento industriale, allo scopo di rilevare il costo del prodotto, non subisce, nelle sue linee generali, variazioni di sorta.

§ 27. **Classificazione e raggruppamento delle Commesse.** — Le Commesse funzionanti nella contabilità della lavorazione, si possono distinguere in tre categorie:

a) *Commesse di produzione propriamente dette.*

b) *Commesse di produzione interna.*

c) *Commesse di spese generali*, denominate anche *Commesse improduttive.*

a) Commesse di produzione propriamente dette.

Le *Commesse di produzione propriamente dette* seguono il movimento e rilevano i costi delle materie e della mano d'opera produttiva, a misura che esse vengono assorbite dalla fabbricazione di un singolo prodotto o di una determinata serie di oggetti, di uguale tipo o modello, *destinati alla vendita.*

Queste Commesse quindi, nel loro insieme, rispecchiano il *programma commerciale* dell'Azienda.

b) Commesse di produzione interna.

Le *Commesse di produzione interna* mettono del pari in evidenza, con gli stessi criterî, i costi di produzione, ma di quanto viene però prodotto *per uso soltanto dello stabilimento.*

Molte Aziende infatti provvedono spesso direttamente all'installazione od all'ingrandimento dei loro impianti ed alla fabbricazione di parti od accessori del macchinario, di attrezzi ed utensili, di modelli, del mobilio e degli arredi, specie di officina, allo scopo non solo di conseguire un'economia nella spesa, ma altresì per una maggiore garanzia nei riguardi della bontà, precisione e sollecitudine dei lavori.

Non è raro, poi, il caso dell'opportunità e convenienza, di eseguire lavori per *modificazioni parziali di macchinari o di congegni meccanici acquistati da Terzi.*

Anche di queste lavorazioni è necessario analizzare e seguire esattamente il costo, per poter, specialmente in sede di Bilancio, *fare un'applicazione ragionata di tale costo*, in aumento del valore dei varî elementi patrimoniali, od in aumento delle spese generali industriali, per la parte che si vuole immediatamente ammortizzare.

c) Commesse di spese generali.

Le *Commesse di spese generali*, prospettano invece le rilevazioni contabili, relative a spese non imputabili direttamente e distintamente ad una particolare Commessa, perchè riguardanti la produzione nel suo complesso.

Queste spese vennero illustrate e classificate nel capitolo VI, alle pagine 49 e seguenti, e tra di esse si sono opportunamente comprese quelle riguardanti il *materiale di consumo* e *parte della mano d'opera*.

Si è detto inoltre, a pagina 52, e ripetuto a pagina 80, che i costi dei materiali di consumo, e parte della mano d'opera, da considerarsi quali spese generali di carattere industriale, devono raccogliersi in apposito conto denominato *Spese generali industriali*, per ripartirsi in seguito, tra le varie Commesse di produzione, in base a determinati criteri, tra i quali, *da preferirsi e generalmente adottato*, quello della mano d'opera produttiva figurante nella Commessa (paragrafo 15, pagine 56-58).

Avviene però spesso che alcuni materiali di consumo e una parte di spesa generale di mano d'opera, riguardino più specificatamente, e talvolta intieramente, particolari Commesse, o siano destinati alla preparazione di speciali impianti, congegni od oggetti, la cui applicazione potrà essere utilizzata soltanto da un determinato gruppo di Commesse.

Da qui l'opportunità del funzionamento di queste speciali Commesse di spese generali, le quali saranno, poi, suc-

cessivamente, e ragionevolmente, distribuite fra Commesse di produzione, cui dette spese si riferiscono.

Per dippiù occorre sempre, nei grandi stabilimenti, una analisi assai minuta di tutte le spese generali industriali, di mano d'opera e di materiale, classificate non soltanto nei riguardi del materiale, ma altresì della lavorazione.

Gli è per questo che nelle Aziende industriali, importanti e complesse, molte spese generali industriali di mano d'opera e di materiale, vengono dapprima classificate, con diligente analisi, in speciali Commesse, e successivamente, allorquando si procede alla chiusura contabile delle Commesse di produzione *in sede di Bilancio, o di qualcuna di esse durante l'esercizio*, si applicano dapprima le spese generali, imputabili soltanto ad un determinato gruppo di Commesse produttive, direttamente a queste stesse Commesse, e la parte restante, che contempla la produzione generale nel suo insieme, al conto « *Spese generali industriali* », per essere a sua volta applicata con le spese già raccolte direttamente da tale conto, a tutte le Commesse di produzione, seguendo, in tale ripartizione, il criterio più volte enunciato.

***

La *Contabilità della Lavorazione* è all'immediata dipendenza della *Direzione dell'Officina*, la quale, a sua volta, dipende dalla *Direzione Tecnica*. (Vedi capitolo III).

A seconda della natura della lavorazione, e anche della ubicazione dei locali dell'officina, la Contabilità si suddivide in varî reparti.

Le *Commesse di produzione propriamente dette* vengono stabilite, al principio dell'esercizio, dalla Direzione Tecnica in unione alla Direzione Commerciale, e per ogni Commessa

vengono fissati i *principali dati tecnici*, il *quantitativo delle unità di produzione*, e l'*epoca*, probabile, alla quale il prodotto, ed in quale misura, sarà *pronto per la vendita*.

Le Commesse, invece, *di produzione interna* e quelle di *spese generali* vengono fissate *esclusivamente* dalla Direzione Tecnica.

Nello svolgimento dell'esercizio, si rendono spesso necessarie delle *varianti* alle Commesse prestabilite e ciò in dipendenza della maggiore o minore ricerca e, quindi, del maggiore o minore assorbimento, in confronto a quello previsto, dei varî prodotti, da parte dei diversi mercati; non di rado, poi, si aprono Commesse, *nuove*, per tipi di prodotti, che non erano stati dapprima compresi nel programma industriale.

Quando la lavorazione ha prodotto il quantitativo delle unità fissate in una determinata Commessa, questa viene *chiusa*, salvo ad essere *riaperta*, se i Dirigenti credono conveniente, in rapporto alle richieste dei mercati, di riprenderne la produzione.

Le Commesse così, *si aprono*, *si modificano*, *si chiudono* e *si riaprono*, ogni qual volta si renda ciò necessario, *illimitatamente*, senza alcuna complicazione contabile.

Può essere utile, talvolta, quando occorra un'analisi più minuta della Commessa, l'accensione di speciali *sottocommesse* o *Commesse complementari*, per la parte del prodotto, che richiede maggiori specificazioni.

Per dare un'idea chiara dello sviluppo che possono avere le Commesse in una grande Azienda industriale, riproduciamo un elenco delle Commesse funzionanti in un importante stabilimento, ripartite secondo i criterî esaminati.

a) COMMESSE DI PRODUZIONE PROPRIAMENTE DETTE.

Commessa N° 1.

Prodotto .... Tipo o modello N° ....
Caratteristiche speciali ....
Quantità..

Da collaudarsi:

N° .... entro ....
N° .... entro ....
N° .... entro ....

Varianti:

Quantità .... Ordine ....

Da collaudarsi:

N° .... entro ....
N° .... entro ....
N° .... entro ....

Consegnato al Collaudo:

N° .... il ....
N° .... il ....
N° .... il ....
....

Osservazioni:

....
....

Chiusura della Commessa:

....
....

b) Commesse di produzione interna.

Commessa N° 101.

Impianti di riscaldamento.

Commessa N° 102.

Tubazioni acqua per incendi.

Commessa N° 103.

Montacarichi, ascensori, carrelli di trasporto, piattaforme

Commessa N° 104.

Impianti di luce e forza.

Commessa N° 105.

Telefoni e campanelli segnalatori.

Commessa N° 106.

Impianti tempera.

....

....

....

....

....

Commessa Nº 110.

Modelli e stampi:

....

....

....

Commessa Nº 115.

Mobili di officina:

....

....

....

Commessa Nº 120.

Attrezzi ed utensili.

Commessa Nº 121.

Manutenzione e riparazione stabili.

Commessa Nº 122.

Manutenzione e riparazione impianti.

Commessa Nº 123.

Manutenzione e riparazione macchinario.

Commessa Nº 124.

Manutenzione e riparazione mobilio.

c) Commesse di spese generali (1).

Mano d'opera.

Commessa N° 200 - Pulizia e trasporto materiale.
» » 201 - Magazzinieri e distributori materiali.
» » 202 - Collaudatori.
» » 203 - Manovali.
» » 204 - Addetti montacarichi e ascensori, carrelli elettrici e grues.
» » 205 - Addetti riscaldamento, illuminazione, ventilazione.
» » 206 - Pompieri, sorveglianti, elettricisti.
» » 207 - Disegnatori d'officina.
» » 208 - Fattorini e portinai.
» » 209 - Operai in prova.
» » 210 - Operai di riserva e inoperosi.
» » 211 - Operai in trasferta.
» » 212 - Indennità di licenziamento.
» » 213 - Percentuali ore straordinarie.
» » 214 - Addetti alle locomotive ed al raccordo ferroviario.
» » 215 - Addetti alla sala medica.
» » 216 - Operatori e affilatori utensili.

Materiali di consumo.

Commessa N° 230 - Benzina.
» » 231 - Olio.

---

(1) Vedi la classificazione delle « voci » per i costi di mano d'opera e di materiali, pagine 52, 53, 54, 55.

Commessa N° 232 - Petrolio.
» » 233 - Grassi diversi e sapone lubrificante.
» » 234 - Carbone fossile.
» » 235 - Carbone legna.
» » 236 - Legna da ardere.
» » 237 - Idrogeno, ossigeno, carburo di calcio.
» » 238 - Cinghie, lacciuoli.
» » 239 - Borace, soda, pece greca, potassa, sale ammoniacale, cartone, amianto, tubo gomma.
» » 240 - Bolloneria, fibra, filo acciaio e ferro, viti e punte, lamiere e reti metalliche, manici per lime, martelli e scope, saldature varie.
» » 241 - Composizione bianca, gialla, nera, colla forte, dischi tela, cuoio, feltro, tela impermeabile, pelli scamosciate, guernizioni, pennelli, spatole, ecc.
» » 242 - Nastro isolante, lampadine incandescenti, tappi fusibili e materiale elettrico di consumo.
» » 243 - Stracci bianchi e colorati.
» » 244 - Camicioni, giubbe, berretti, impermeabili, guanti gomma, occhiali.
» » 245 - Serrature, chiavi, maniglie, bocchette, cerniere.
» » 246 - Candele, sego, sapone, cera per pavimenti, paraffina, pasta per pulire, gesso, spazzole, spugne, zoccoli, mastice, aste legno, spago, pietra pomice, ecc., imballi.

Commessa N° 247 - Chiavi diverse, cacciaviti, rotelle, ed apparecchi per rettificare mole, oliatori e siringhe per grassi, lucchetti, morsetti a mano, archetti per seghetti a mano, pinze, giratubi, tagliatubi, cesoie, forbici.

» » 248 - Mole smeriglio ed arenarie, pietre ad olio.

» » 249 - Lame per seghetti, seghe circolari, punzoni, alfabeti, numeri, bulini, scalpelli, lame a troncare, spazzole per lime. Tela smeriglio, carta vetrata.

» » 250 - Attrezzi speciali per falegnami e muratori.

» » 251 - Lampade a benzina, saldatori comuni, trapani a mano ed a petto.

» » 252 - Gomme.

» » 253 - Imballi materiale vario.

» » 254 - Materiale per laboratorio chimico.

» » 255 - Materiale per fotografie.

» » 356 - Attrezzi di fonderia, staffe, armature per anime.

» » 257 - Crogiuoli.

» » 258 - Materiale di consumo, grafite, cerini, stoppini, ecc.

» » 259 - Terra per fonderia.

» » 260 - Cancelleria e stampati.

....

....

....

§ 28. **Funzioni della Contabilità di lavorazione.** — La contabilità della lavorazione, per quanto riguarda il funzionamento tecnico e la disciplina del personale, è alla immediata dipendenza della Direzione dell'officina.

Gli impiegati addetti assumono il nome di *Contabili*, di *Segretari di officina e di Marca-tempi* e sono distribuiti in reparti, nei quali dipendono da un Capo, che *controlla*, *raccoglie e coordina* le rilevazioni dei dati contabili.

Le funzioni dell'ufficio di Contabilità di lavorazione si possono così riassumere:

1° Compilazione di *Fogli di lavorazione*, o di *Conti di costruzione*; di *Bollette*, o *Bolle*, o *Cartellini di lavorazione*, o *di lavoro*; di *Bolle di ore ad economia*, o *di cottimo*.

2° Controllo, classificazione per Commesse, riepilogo, dei *Buoni di prelievo* delle materie e dei materiali, dei *Buoni di resa* dalla lavorazione, dei *Buoni di passaggio* delle materie da reparto a reparto.

3° Controllo delle ore *di presenza degli operai e ripartizione per Commesse.*

4° Controllo, classificazione per Commesse, dei *Buoni di passaggio* dei prodotti finiti al collaudo; dei *Buoni di residui* e *di scarti*, passati al Magazzino, e dei relativi *Riepiloghi*.

5° Controllo sui documenti a mano della maestranza (*fogli di lavorazione*), sui quali si contabilizzano i movimenti delle materie e le ore di lavoro.

6° Tenuta delle *fatture di lavorazione* e delle *spese generali*.

7° Allestimento dei dati per la redazione degli *inventari dei materiali in corso di lavorazione.*

***

Esamineremo nei successivi capitoli come l'ufficio Contabilità di lavorazione, o d'officina, o di cantiere, ecc., possa seguire, con le serie di scritture elementari accennate, variabili nei particolari, secondo il tipo dell'industria. il movimento tanto della materia quanto della mano d'opera, e come il costo dell'una e dell'altra trovi la sua applicazione nelle singole Commesse di produzione, e svilupperemo in tal modo, la parte a cui abbiamo soltanto fatto breve cenno alla pagina 61, a proposito dei Conti Industriali.

Per maggiore chiarezza svolgeremo l'esame in distinti capitoli, trattando, così, separatamente:

le imputazioni dirette del costo della materia prima e del materiale;

le imputazioni dirette della mano d'opera produttiva;

le imputazioni indirette riguardanti le spese generali e gli ammortamenti e deperimenti.

CAPITOLO XIII.

IMPUTAZIONE DIRETTA DEL COSTO DELLE MATERIE

Scritture elementari.

§ 29. **Scritture elementari.** — L'ordine di procedere alla lavorazione dei prodotti perviene alla Direzione dell'officina, dalla Direzione tecnica, su prospetti speciali, denominati «*Impegni di produzione*» od anche più semplicemente «*Ordini alla Lavorazione*» (*mod.* 42).

Questi ordini, contenenti la *descrizione del prodotto, il numero della Commessa aperta o da aprirsi, le unità di produzione, le epoche per le consegne al collaudo e le osservazioni eventuali*, come anche, naturalmente, *gli ordini per modifiche* (*mod.* 43), vengono, dalla Direzione di officina, comunicati alla Contabilità di lavorazione, affinchè questa *imposti la Commessa o faccia le necessarie varianti sulle Commesse già aperte.*

La Direzione tecnica correda opportunamente gli ordini da essa emanati con i dati tecnici e con i disegni necessarî, affinchè la Direzione di officina possa espletare la sua funzione senza incertezze, predisporre e fare eseguire il lavoro (*moduli* 44 e 45) in modo che il prodotto corrisponda, in ogni parti-

colare, ai progetti elaborati dagli Uffici tecnici competenti, da noi già indicati al § 7.

Immediata conseguenza di tali ordini è, evidentemente, il *prelievo dal Magazzino*, delle materie e del materiale di cui la lavorazione abbisogna nelle varie sue fasi.

I prelevamenti delle materie e dei materiali da parte della lavorazione devono essere *rigorosamente disciplinati*, affinchè non si verifichino abusi, o sperperi, e si possa dare esatto carico, alle varie Commesse, dell'uscita reale di magazzino.

Gli è per questo che la Direzione comunica alla Contabilità d'officina un *fabbisogno*, per ogni Commessa di produzione, delle qualità e della quantità di materiale che i varî reparti dovranno prelevare per quella determinata lavorazione.

Questo fabbisogno (*moduli* 46 e 47) costituisce un importante *strumento di controllo*, col quale la Contabilità di officina deve accertare, in qualunque momento, se i prelevamenti eseguiti dalla Lavorazione, addebitati alla Commessa, rimangono nei limiti stabiliti. La sua compilazione esige una cura particolare, specialmente, nelle Aziende che producono oggetti composti da molti elementi.

In tali Aziende, il fabbisogno non è solo un documento di controllo, ma altresì uno *schema tecnico*, sul quale si prestabilisce — in base ai *modelli* — la progressione delle lavorazioni.

Se, poi, le operazioni di *finitura*, o quelle di *montaggio*, hanno, per l'Azienda, maggiore o eguale importanza delle operazioni produttive vere e proprie, il fabbisogno viene sostituito da *elenchi analitici dei materiali* (*mod.* 48 e seguenti (1))

---

(1) I moduli che citiamo sono una riproduzione abbreviata di quelli adottati, per il *montaggio*, negli stabilimenti « Fiat ».

che funzionano, perciò, da *Riepiloghi Buoni di Prelievo*, poichè il Magazzino è autorizzato a consegnare i materiali dietro presentazione dei detti elenchi, firmati dal Capo del Reparto.

Nel caso che le richieste di prelevamenti eccedano i limiti prestabiliti, la contabilità d'officina deve darne immediato avviso alla Direzione, affinchè essa possa sollecitamente accertarne le cause.

Il controllo però risulterebbe inefficace qualora i prelevamenti non venissero a lor volta regolati con *rigorose disposizioni*, la cui esatta applicazione assicuri l'accertamento e la registrazione *di tutte le materie e di tutto il materiale*, che dal Magazzino passa all'officina.

Per conseguire ciò, si rende necessaria la *norma tassativa e inderogabile* di non permettere alla Lavorazione alcun prelevamento se non dietro consegna al Magazzino di un regolare *buono di prelievo*, al quale abbiamo accennato alla pagina 105, riproducendo il modulo generalmente usato (*mod.* n° 21).

Detto buono di prelievo, emesso dalla Contabilità d'officina, viene fatto in duplice copia.

Una di esse, vistata dai segretari di riparto, passa al Magazzino, per ivi restare quale *documento comprovante lo scarico;* l'altra copia rimane alla Contabilità d'officina per il *necessario controllo e per l'applicazione del costo alla Commessa*, come si dirà in appresso.

Si è già avuto occasione di accennare alla pagina 105, che i buoni di prelievo vengono dal Magazzino riassunti nei *Rendiconti di uscita*, da trasmettere, poi, alla Contabilità generale, e nelle pagine 127 e 128 si sono anche riprodotti i moduli di tali Rendiconti.

Come si rileva dalle indicazioni in essi figuranti (*mod.* 23), il Magazzino accerta e registra per ogni buono *il costo* del materiale prelevato *in base al prezzo di Magazzino*, da noi brevemente illustrato alla pagina 106 e seguenti.

Il *Rendiconto di Uscita* così redatto, prima di passare alla Contabilità generale, viene trasmesso a quella d'officina, la quale — dopo l'opportuno controllo del Rendiconto con la copia dei Buoni di prelievo — classifica tutti i buoni secondo le varie Commesse, su prospetti analitici (*moduli* 49 e 50), ne determina l'ammontare e lo registra a carico delle Commesse (*moduli* 51 e 52) cui le varie serie di buoni si riferiscono.

Col *visto* della Contabilità dell'officina il Rendiconto passa poi alla Contabilità generale, per l'impostazione del medesimo nelle scritture complesse, con la forma che esporremo in un capitolo speciale (*Contabilità generale*).

***

Dall'officina le materie ed i materiali escono trasformati in *prodotti finiti*, oppure quali *scarti*, *cascami*, *residui*, *ritagli*, *limature*, abbandonati nelle varie fasi della lavorazione.

Mentre i *prodotti passano al collaudo, gli scarti i cascami, i rottami, ecc. ritornano al Magazzino*, e ne usciranno poi, *perchè venduti*, o per essere *restituiti ai Fornitori* (vedi « *Bolla di resa* » ai Fornitori, riprodotta nel mod. 33), qualora gli scarti dipendano da difetti del materiale, che diano all'Azienda diritto di farne la restituzione.

***

Si manifesta evidente la necessità di scritture elementari che rispecchino tutti questi movimenti interni, fra i quali il più importante è quello relativo al passaggio del prodotto finito al *Collaudo*, o al *conto Produzione* o, senz'altro — secondo l'organizzazione amministrativa dell'Azienda — al *Magazzino*

Prodotti. Detto passaggio si ripercuote, *contabilmente,* nell'accredito, alla Commessa, del costo industriale del prodotto finito.

Il movimento degli scarti, dei rottami si ripercuote nell'accredito del loro costo di stima alle varie Commesse da cui derivano, se tali prodotti secondarî sono identificabili nei rapporti della Commessa, oppure ad una *speciale Commessa di carattere generale,* il cui importo si usa dedurre da quello complessivo delle spese generali di materiale, qualora i materiali di cui trattasi non si possano distintamente riferire a determinate Commesse di produzione.

I *prodotti finiti* passano al *Collaudo* accompagnati da una bolla, generalmente chiamata *fattura interna* (*mod.* 53 produzione di vettura automobile); dal Collaudo vengono poi versati al Magazzino prodotti, unitamente alla *Bolla del Collaudo* (vedi capitolo *Produzione*), qualora la *prova* fatta da quest'ufficio, abbia dato risultati favorevoli.

Si crea perciò il movimento contabile chiaramente rispecchiato dalle impostazioni fatte nei conti (6) e (7), pagina 66.

Delle fatture interne la Contabilità d'officina, a collaudo avvenuto, trasmette altresì copia — completata con i dati tecnici e commerciali — all'ufficio *Commerciale* ed alla *Contabilità generale;* al primo perchè possa, in corrispondenza alla produzione, disporre sollecitamente per la spedizione dei prodotti ai Clienti, alle Agenzie ed ai Rappresentanti; alla seconda perchè abbia modo di controllare il quantitativo dei prodotti che il Collaudo ha consegnato al competente Magazzino, i quali prodotti figureranno nel Rendiconto che il Magazzino invierà alla Contabilità generale, come vedremo nella trattazione che svolgeremo sull'organizzazione e funzionamento del Magazzino prodotti.

Qualora, poi, alle prove di Collaudo, il prodotto presenti difetti che richiedano modificazioni, sostituzioni, riparazioni, miglioramenti, ecc., esso ritorna alla Lavorazione, accom-

pagnato da una speciale Bolla, copia della quale viene trasmessa alla Direzione d'officina, affinchè questa sia informata dei difetti riscontrati e possa così prontamente disporre per gli ulteriori lavori, accertando, prima di tutto, se la ragione dello scarto risalga alla lavorazione, oppure alla qualità del materiale.

Va da sè che, in tale caso, la Commessa viene riaddebitata di quanto le era stato precedentemente accreditato per il passaggio del prodotto al Collaudo.

Circa gli scarti, i cascami ed i residui che, dalla Lavorazione, rientrano in Magazzino, la Contabilità di officina stacca per essi uno speciale *Buono di versamento al Magazzino* (*modulo* 37), con le indicazioni della qualità, della quantità, o del peso e misura, e, trattandosi di scarti, precisando anche i difetti riscontrati nella lavorazione.

Il Magazzino, a sua volta, su appositi riepiloghi, comunica il movimento alla Contabilità generale, coi moduli da noi riprodotti alle pagine 139 e seguenti.

Questo, l'esame del movimento delle materie prime e dei materiali nelle linee generali, con riferimento alle Commesse. Il materiale della stessa Commessa si trova, però, quasi sempre, in diversi reparti, soggetto a movimenti continui da riparto a riparto, in dipendenza delle varie lavorazioni a cui deve sottostare.

È ovvio, quindi, che la Contabilità d'officina non deve circoscrivere il suo compito alla parte che riguarda il movimento del materiale, *nei riflessi soltanto delle Commesse*, ma deve estenderlo a tutti i passaggi delle materie da reparto a reparto.

Ciò si ottiene facilmente mediante i *buoni di versamento* (*mod.* 54), i *fogli di lavorazione* (*mod.* 55), i *buoni di passaggio* (*mod.* 56), da reparto a reparto, i quali, col *visto* dei Capi-reparto, vengono trasmessi su apposito riepilogo (*mod.* 57) all'ufficio della Contabilità, che registra il passaggio delle materie, dando rispettivamente *carico e scarico* ai reparti interessati.

Gli è appunto per questo movimento da reparto a reparto che, nella Contabilità d'officina, ogni Commessa di produzione, è suddivisa secondo i varî reparti, nei quali la lavorazione deve essere eseguita, e, in qualche stabilimento, anche per sotto-reparti, e talvolta, per gruppi di macchine e per ogni singola macchina.

Gli impegni di produzione o *gli ordini ai reparti* da noi già esposti, vengono quindi assoggettati ad una diligente suddivisione, che ne richiama un'altra nella Commessa.

L'ordine di lavorazione viene perciò distribuito *in conti di costruzione* (*mod.* 58), a cui si uniscono altrettanti *elenchi analitici, fogli di lavorazione* (1) intestati a gruppi, squadre di operai, od a operai singoli.

***

Per la registrazione dei costi delle materie, provvede, in molte Aziende, come già si è detto, lo stesso Magazzino, all'atto del prelievo. In certe Aziende si preferisce adoperare un modulo caratteristico sul quale si registra il carico che spetta, ad ogni Commessa, per la materia assorbita, nel *corso stesso della costruzione.*

Questi moduli costituiscono una base importante per i

---

(1) Ritorneremo sui *fogli di lavorazione* a proposito della mano d'opera.

« *Consuntivi-costo della produzione* », denominati anche « *Situazioni contabili Commesse* », dei quali diremo tra breve.

***

Per il coordinamento dei dati riguardanti la quantità, qualità ed il costo, nonchè le scadenze, come documento di *controllo permanente*, si adotta, in molte Aziende, il *cartellino movimento materiali* (*mod.* 59) con relativi *riepiloghi* (*mod.* 60).

***

La Contabilità di lavorazione adotta una documentazione *tipica corrente*, con i varî uffici dell'Azienda, coi quali essa è maggiormente in rapporto: *ordinazioni, tecnico dei modelli, disegnatori, collaudi, verifiche, magazzini* nonchè per le comunicazioni tra gli uffici degli stessi reparti Lavorazione, se l'Azienda ha diversi stabilimenti.

Tale documentazione riguarda specialmente *solleciti* (*modulo* 61), *richieste di verifiche, controlli, conferme di ordini, accertamenti di cifre* (*moduli* 62, 63, 64).

Riteniamo inutile l'illustrazione di tali moduli, stante la loro semplicità e chiarezza.

Moduli esemplificativi per la Lavorazione

(Movimento delle Materie e dei Materiali).

N.i da 42 a 48 — ORDINI – FABBISOGNI – SCHEMI TECNICI.

N.i da 49 a 53 — COSTI.

N.i da 54 a 58 — PASSAGGI.

N.i da 59 a 64 — RIEPILOGHI LAVORAZIONI – COMUNICAZIONI.

(*Modulo* 42)

DIREZIONE TECNICA

Ordine sulla Commessa ....

(Data) ....

Ordinazione N° ....

Riferimento Ufficio Commerciale:

Impegno di Produzione N° ....

ORDINAZIONE ALL'OFFICINA

TERMINE per la consegna al Collaudo { approssimativo .... / assoluto	Modello........... Tipo......... Disegno ....
Unità di produzione:	*Osservazioni:* ....

Annotazioni della Direzione d'Officina :

Passata l'ordinazione al:

Reparto .... il ....

Reparto .... il ....

Reparto .... il ....

Evasa il.......................................

Passate al Collaudo Unità .... il ....

N..................... (*Modulo* 43).

Alla Direzione d'Officina

Tipo.................... Anno.................... Data ....

Si stabilisce la seguente modifica (1) *alla costruzione di* ....

commessa .... *come da ordine* ....

....

Disegno-Schema della Modifica

La modifica avrà effetto a partire da ....

Vogliate mettere in lavorazione N. .... *pezzi* ....

Consegna ....

Osservazioni ....

....

V° La Direzione Tecnica

....

OCCORRE AVVISARE I RIPARTI SEGUENTI:

1° .... Firma Capo Reparto ....

2° .... » » » ....

3° .... » » » ....

.... » » » ....

(1) Si specifichi se trattasi di modifica o di sostituzione.

DIREZIONE D'OFFICINA

(*Modulo* 44).

ORDINAZIONE AL REPARTO ....

Data ordinaz.	N. ordinaz.	Riferimento Commessa N.	OGGETTO DA FABBRICARSI	Data Consegna	Costo	*Annotazioni*

COMMESSA N. ......

(*Modulo* 45).

Specificazione dei pezzi occorrenti per la produzione [1] di ......

Matricola dei pezzi	Disegno	Denominazione ufficiale	Quantità	Materiale	Ordinazione	Costo		Fornitore	Lavorazione		*Annotazioni*
									Esterna	Interna	

(1) o «Riparazione» o «Montaggio».

(*Modulo* 46).

N. d'Ordine	SQUADRA	Riparto
		Montaggio Vetture

CHASSIS TIPO O

Telaio N. .... Motore N. .... Carter N. .... Frizione N. .... Cardano N.	*Osservazioni*

Consegnato alla squadra il 19

Ultimato il 19

Il Capo Riparto	L'Operaio	Il Segretario
....	....	....

CONDIZIONI: Tutto o parte del lavoro che non fosse eseguito a regola d'arte, dovrà essere rifatto a carico del cottimista, ed a giudizio della Direzione potrà venire addebitato al cottimista stesso il valore della materia prima resa inservibile.

(*Riprodotto dalla raccolta dei moduli adottati dalla Società « Fiat »*).

(Segue *Mod.* 46).

MATERIALE CONSEGNATO PER MONTAGGIO VETTURE TIPO 0

Quantità conseg.	Quantità occorr.	DENOMINAZIONE
(1)		
	1.	Radiatore
	2.	Supporti oscillanti per radiatore
	2.	Gomme per detti
	2.	Spessore alluminio attacco carter al telaio
	2.	Rosette fibra attacco carter alla traversa
	1.	Parafango completo
	2.	Tasselli legno per radiatori
	4.	Rosette gomma per radiatore
	1.	Assale anteriore completo
	1.	Tirante longitudinale completo
	1.	Leva foro quadro
	9.	Ruote anteriori complete
	2.	Coppe copripolvere ruote anter.
	1,	Tubo guida completa di vol. e scatola
	1.	Tassello di alluminio per scatola guida
	1.	Supporto tubo guida
	1.	Flangia attacco scatola guida
	1.	Pedaliera completa
	2.	Leve distacco frizione
	1.	Supporto a V completo
	1.	Leve a mano montate sul tubo
	1.	Leva interna comando cambio velocità
	1.	Vasca benzina a pressione
		ecc

Quantità conseg.	Quantità occorr.	DENOMINAZIONE
(1)		BULLONERIA
	4.	Colonnette attacco radiatore al telaio
	2.	Bulloni attacco anteriore al telaio
	2,	Bulloni attacco laterale al telaio
	2.	Rosette con bisello per detti
	2,	Bulloni attacco posteriore carter alla traversa
	3.	Bulloni attacco supporto a V al telaio
	6.	Bulloni per supporti comando e rimando freno ruote
	1.	Bulloni per lev. int. car.
	8.	Bulloni per attacco supporti tubo pedali
	4.	Bulloni per attacco supporto tubo guida
	2.	Bulloni per attacco parafango al telaio
	12.	Viti per attacco coppa snodo cardano
	6.	Viti a legno attacco piastrine riparo aria volante
	1.	Chiav. 19x7x5 per leva int. carter
	1.	Rosetta spaccata 5/16"
	24.	Rosette spaccata 3/8"
		ecc.

(1) Il magazzino annota, in questa colonna, le quantità prelevate.

Il Distributore ....

(*Riprodotto dalla raccolta dei moduli adottati dalla Società « Fiat »*).

Commessa N. .... (*Modulo* 47).

FABBISOGNO PER COSTRUZIONE EDILIZIA

Pietrame per muri in fondazione.
» » » » elevazione.
Mattoni.
Mattoni forati.
Zoccoli.
Calce.
Cemento.
Gesso.
Sabbia.
Pozzolane.
Pietra.
Tegole.
Asfalto.
Tavole e legnami.
Travi in ferro e colonne.
Stucchi.
Vetri.
Cornicioni.
Infissi porte.
» finestre.
Chiodi e ferramenti minuti.
Ringhiere e inferriate.
Serrature.
Tubature piombo.
Pavimenti.
Soffitti.
Solai.

N. 457 (*Modulo* 48).

Contabilità d'Officina

Elenchi Analitici per Reparto Montaggio (1)

Chassis tipo 0

Telaio *N.*....................	*Data inizio lavori* ....
Motore »	*Data ultimazione* ....
Carter »	....
Frizione »	....
Ponte »	....
....	Il Capo Reparto
....	....

(1) Trattandosi di montaggio di uno chassis per una vettura automobile, si predispongono gli elenchi a forma di libretto, secondo le operazioni necessarie a preparare gli elementi dello chassis, come si vede nei moduli esposti.

N. 457 (*Modulo* 48 a).

Chassis tipo 0 - Telaio N. ....

Operai: ....

Montaggio motore sul telaio	Quantità occorrente	Quantità prelevata
Gruppo motore carter	I	
Frizione	I	
ecc.		

Data.................................... *Il Capo Reparto*....................................

(Riprodotti dalla raccolta dei moduli adottati dalla Società « Fiat »).

N. 457 (*Modulo* 48 b).

Chassis tipo 0 - Telaio N. ....

Operai: ....

Montaggio leve a mano e cardano	Quantità	
	occorrente	prelevata
Ponte posteriore	I	
Supporto a V completo con leve a mano montate .	I	
ecc.		

Data.................................... *Il Capo Reparto*....................................

N. 457 (*Modulo* 48 c).

Chassis tipo 0 - Telaio N. ....

Operai: ....

Montaggio Radiatore - Marmitta - Vasca benzina	Quantità	
	occorrente	prelevata
Radiatore	I	
Supporti oscillanti per radiatore	2	
ecc.		

Data .... *Il Capo Reparto* ....

N. 457 (*Modulo* 48 d).

Chassis tipo 0 - Telaio N. ....

Operai: ....

Montaggio parafango - Guida - Acceleratore - Pedali	Quantità	
	occorrente	prelevata
Parafango completo	I	
Tubo guida completo di scatola, flangia e tassello .	I	
ecc.		

Data.................................... *Il Capo Reparto*....................................

(Riprodotti dalla raccolta dei moduli adottati dalla Società « Fiat »).

N. 457 (*Modulo* 48 e).

Chassis tipo 0 - Telaio N. ....

Operai: ....

Montaggio assale anteriore - Ruote - Tirante longitudinale	Quantità occorrente	Quantità prelevata
Assale anter. con tirante longitud. e leva a foro quadro	1	
Ruote anteriori complete di coppe copripolvere .	2	
ecc.		

Data .... *Il Capo Reparto* ....

N. 457 (*Modulo* 48 f).

Chassis tipo 0 - Telaio N. ....

Operai: ....

Montaggio scarico libero - Sospensioni - Valvolina ecc.	Quantità occorrente	Quantità prelevata
Piastrine riparo aria volante	2	
Scarico libero	1	
ecc.		

Data .... *Il Capo Reparto* ....

N. 457 (*Modulo* 48 g).

Chassis tipo 0 - Telaio N. ....

Operai: ....

Montaggio rimando freni	Quantità occorrente	Quantità prelevata
Rimando freni completo	1	
Bulloni per attacco supporti rimando freni . .	4	
ecc.		

Data .... *Il Capo Reparto* ....

(Riprodotti dalla raccolta dei moduli adottati dalla Società « Fiat »).

(*Modulo* 49).

PRELIEVI DEI MATERIALI - RIASSUNTO

dal .... al ....

Materiale ....

Reparto (o commessa)		Reparto (o commessa)		Reparto (o commessa)		Reparto (o commessa)	
N° Buono	Quantità	N° Buono	Quantità	N° Buono	Quantità	N° Buono	Quantità

(*Modulo* 50).

REGISTRAZIONE ANALITICA PRELIEVI

dal .... al ....

Materiale .... Reparto .... Commessa ....

Buono prelievo		Buono prelievo		Buono prelievo		Buono prelievo	
Nº	Quantità	Nº	Quantità	Nº	Quantità	Nº	Quantità

Foglio analisi costi Materiale per Commessa

REPARTO.. COMMESSA ....

N. del Buono	N. Conto costr.ne	Data	Quantità	Prezzo unitario	Importo	Ripartizione per Magazzini	
						Mat. Prime	Materiali

CONTABILITÀ D'OFFICINA

RIEPILOGO FOGLI ANALISI

(*Modulo* 52).

Mese di .... 19......

Commessa			Commessa			Commessa			Commessa		
Data	N. del Buono	Importo	Data	N. del Buono	Importo	Data	N. del Buono	Importo	Data	N. del Buono	Importo

(*Modulo* 53).

Chassis modello .... **N.** .... **Tipo** .... **N. di targa** ....

Fattura interna N. .... Data di consegna .... N. dell'ordine di lavorazione ....

Gruppo I - CARATTERISTICHE MOTORE: ....

» II - FRIZIONE: ....

ecc. ....

....

<table>
<tr><td colspan="3">Registrazioni Contabili d'Officina ....</td></tr>
<tr><td colspan="3">Registrazioni Contabilità Generale ....</td></tr>
<tr><td>DATA</td><td>PROVE E COLLAUDI

Consumo ....
Consegnato alla rimessa il ....
Collaudatore ....

Parti di ricambio spedite in garanzia</td><td>Agenzia .... N. dell'Agente ....
Cliente ....
Destinazione ....
Targa N. ....
Carrozzeria ....
Numero di Carrozzeria ....
Scadenza della garanzia per lo chassis
.... 19 ....

Data | Osservazioni del Cliente

Riparazioni</td></tr>
</table>

(*Riprodotto dalla raccolta dei moduli adottati dalla Società « Fiat »*).

(*Modulo* 56).

(Data) .... Commessa N. ....

Passaggio di materiali in corso di lavorazione da Reparto a Reparto

Buono di passaggio N. .... del Reparto .... al Reparto ....

In acconto Buono di lavorazione N. ....

Materiale ritornato a lavorazione compiuta	Matricola	Tipo	QUANTITÀ	
			Consegnata	Scartata

Il Segretario del Reparto ....

(*Modulo* 57).

CONTABILITÀ D'OFFICINA

N ....

DATA ....

Rendiconto movimento materiali in officina

Il Reparto ....*ha versato al Reparto*..

il materiale seguente, come da Buoni relativi :

Buono	DENOMINAZIONE MATERIALE	Matricola	QUANTITÀ			CONTABILITA'	
			Consegnata	Scartata	Ricevuta	Reparto che consegna	Reparto che riceve

(*Modulo* 58).

Conto di Costruzione N.° ....

Riferimento Ordine Lavorazione N° ...., *in data* ....

Riferimento Commessa N. .... *Reparto* .... *Gruppo*

N° Buono	Prelevamenti		Resi		N° Buono	Prelevamenti		Resi	

N.

Cartellino movimento materiali e stato delle lavorazioni. (*Modulo* 59).

Denominazione .... *Reparto* ....

.... *Pezzi per* .... *Matricola* .... *Tipo* ....

Quantitativo da prelevarsi : *per lavorazione* .... *per sostituzioni di scarti e ricambi :*

Aggiunte del .... *N.* ....
» » .... » ....
» » .... » ....
» » .... » ....
» » .... » ....

	Genn.	Febb.	Marzo	Aprile	Magg.	Giug.	Luglio	Agos.	Sett.	Ottob.	Nov.	Dic.
del reparto												
altri reparti												
Totali												

Data	Buono	Carico		Scarico				Rimanenza	Provenienza o destinazione	Osservazioni	Visto e Data controllo
		Parziale	Totale	Lavoraz.	Ricambi	Scarto					
						Lavoraz.	Materiali				
	Riporto										

(*Riprodotto dalla raccolta dei moduli adottati dalla Società « Fiat »*).

(*Modulo* 60).

STATO DELLE LAVORAZIONI

Mese ....

(Data)						Osservazioni	(Data)						Osservazioni
Carico	SCARICO				Esistenza		Carico	SCARICO				Esistenza	
	Lavoraz.	Ricambio	SCARTO					Lavoraz.	Ricambio	SCARTO			
			Lavoraz.	Materiale						Lavoraz.	Materiale		

Reparto .... (*Modulo* 61).

Mese di ....

Si sollecita all'Ufficio Ordinazioni il seguente materiale:

DENOMINAZIONE	Residuo saldo Commessa	Fabbisogno mensile			Osservazioni
		Arretrato	del mese	Totale	

N. .... (*Modulo* 62).

Al Reparto ....

Dalla contabilità del Reparto .... *risulta che del pezzo* .... *tipo* ...... *venne ultimata la lavorazione a saldo commessa e cioè si consegnarono N.* .... *pezzi* ....

Vogliate verificare le vostre scritturazioni e l'esistenza di fatto e comunicarci se siamo d'accordo ....

Data .... Il Segretario ....

N. .... (*Modulo* 63).

Al Reparto ....

Verificata l'esistenza nel Reparto ....
del pezzo .... *risulta che* ....
Vogliate mettere in lavorazione ancora N. .... *pezzi* ....

Data .... Il Segretario ....

N. .... (*Modulo* 64).

All'Ufficio Ordinazioni,

Verificata l'esistenza nell'Officina e nel Magazzino Generale del pezzo .... *risulta che* ....

Si propone una nuova ordinazione di .... *pezzi a saldo commessa oltre a* .... *per eventuali scarti o ricambi.*

Data .... La Contabilità d'Officina ....

CAPITOLO XIV.

IMPUTAZIONE DIRETTA DEL COSTO DELLA MANO D'OPERA

Importanza del fattore "lavoro,, - Ufficio della mano d'opera Contratti di lavoro - Scritture elementari.

§ 30. **Importanza del fattore "lavoro,,.** — La maestranza, nella grande industria moderna è formata da masse cospicue di operai (1), distribuiti tra i reparti tecnici dell'Azienda, con particolare gerarchia, secondo il tipo di lavoro cui sono addetti, in dipendenza delle singole attività, capacità, preparazioni e tendenze.

L'accentramento di queste forti masse ha creato una speciale *politica del lavoro* (2), avente per finalità il progresso

(1) Uomini, donne, fanciulli. Certe industrie (*manifatture tessili, confezioni, cartiere, stabilimenti farmaceutici*, ecc.) impiegano maestranze quasi esclusivamente femminili. Vedi anche, più avanti, i cenni su la vigente legislazione del lavoro delle donne e dei fanciulli.

(2) Anche il movimento sindacale operaio, che in questi ultimi anni ebbe aspetti imponenti, ha rapporti con questa politica. Come si sa, la *politica del lavoro* va assumendo importanza sempre maggiore, specie dopo l'istituzione del « Bureau International du Travail » di Ginevra, e la Camera per le controversie del lavoro, presso la Corte permanente di Giustizia internazionale dell'Aja; organismi promossi il 25 gennaio 1919, dal Consiglio Supremo degli Alleati. È doveroso ricordare, a questo proposito, con l'opera dell'on. Angiolo Cabrini, l'opera di Samuele Gompers e di Alberto Thomas.

materiale e morale degli operai, il quale è strettamente collegato allo sviluppo dell'industria, e quindi all'economia del paese.

Come *datrice di lavoro*, l'Azienda non può limitarsi semplicemente all'ordinamento ed alla disciplina della mano d'opera, ma deve studiare e seguire attentamente l'evoluzione delle proprie maestranze, allo scopo di concorrere efficacemente allo sviluppo di quelle previdenze e provvidenze di carattere sociale, con le quali soltanto si ottiene un'armonica fusione dei due grandi fattori dell'industria: *capitale e lavoro.*

È evidente la grande ripercussione che il rapido e formidabile sviluppo industriale portò al pensiero ed allo spirito dell'operaio, e quanto sia importante per una grande Azienda lo studio intelligente e continuo della psicologia della propria maestranza.

I mezzi di cui si valgono le Aziende per elevare intellettualmente, moralmente ed economicamente (1) gli operai, rientrano, quindi, nel vivo dell'organizzazione industriale e sono della medesima, efficaci, e talvolta indispensabili, mezzi integratori.

Essi sono ordinati da disposizioni e da istituzioni particolari (2), che esulano dal nostro studio, ma la cui funzione ha una notevole influenza sull'affidamento che l'Azienda può fare sulla propria massa operaia, dal cui *lavoro ordinato e costante*, dipende, in grandissima parte, *l'adempimento regolare e tempestivo degli impegni di produzione*, e quindi il completo svolgimento del programma industriale.

---

(1) Altro mezzo di grande portata è l'*educazione all'igiene* collegata con lo studio delle *malattie del lavoro.*

(2) Non è il caso di soffermarci, qui, sulle meravigliose iniziative attuate da alcune grandi Aziende nazionali allo scopo di fornire gratuitamente, o con minima spesa, alle maestranze e alle famiglie operaie, mezzi di coltura (biblioteche, circoli, scuole di avviamento e perfezionamento tecnico e professionale); mezzi di ricreazione (teatri, società sportive, ritrovi, gite); mezzi per migliorare la vita materiale (case economiche, cooperative di consumo, mense, servizi sanitari, colonie alpine e marine, asili, ospedali, ecc.).

§ 31. **Ufficio della mano d'opera.** — Le principali funzioni amministrativo-contabili dell'ufficio, si possono sintetizzare nel modo seguente:

1° *Registrazioni e pratiche relative al movimento degli operai (assunzione e licenziamento).*

2° *Pratiche riguardanti assicurazioni e previdenze sociali (infortuni, invalidità e vecchiaia, disoccupazione involontaria, cassa maternità).*

3° *Accertamento, liquidazione e contabilizzazione del costo della mano d'opera, sua classificazione e riepilogo nei Rendiconti riassuntivi.*

L'ufficio generalmente si suddivide nei seguenti rami:

a) Assunzione e licenziamento degli operai.

b) Previdenze sociali.

c) Paghe orarie.

d) Cottimi.

e) Premi, interessenze, gratificazioni.

f) Ritenute per assicurazioni, per multe, per acquisti, ecc.

Ognuno di questi rami ha *particolari scritture elementari e speciali Rendiconti riassuntivi*, che saranno dettagliatamente esaminati in successivo paragrafo.

§ 32. **Contratti di lavoro.** — *L'ordine di assunzione e di licenziamento di operai* viene impartito dalla Direzione *all'ufficio della Mano d'opera*, il quale provvede a tutte le pratiche relative. (Vedi Scritture elementari).

La forma e la misura della rimunerazione sono determinate da *accordi particolari* e, nelle grandi Aziende, da « *contratti* » o « *verbali di accordo* » o « *patti di accordo* » o « *concordati* » o « *concordati di lavoro* », che hanno assunto, in questi ultimi tempi, importanti e speciali caratteristiche.

Con tali accordi si stabiliscono: *minimi di paga, paghe basi, paghe normali, indennità per caro-vita, aumenti proporzionali, mercedi o salari orari, giornalieri, settimanali, quindicinali, i premi di anzianità, la classificazione degli operai per categorie o gruppi, i supplementi, i bonifici, il trattamento agli apprendisti, le tariffe ed i cottimi, le integrazioni di guadagni a cottimo, i coefficienti di aumento o di riduzione.*

Alla pagina 44, trattando la parte generale dei « *sistemi di rimunerazione operaia* », si è già accennato come essi si possano riassumere nel sistema ad *economia* ed in quello del *cottimo individuale e collettivo.*

Il *salario ad economia* (*paga oraria*), che consiste nell'accordo su di una cifra fissa, per ogni ora di lavoro (pag. 44) non presenta per la sua *pattuizione* e *liquidazione* difficoltà di sorta.

Esso è soggetto alle comuni decurtazioni per assicurazioni, multe, ecc. ed agli aumenti in dipendenza di ore straordinarie, premi particolari o speciali interessenze.

Il *contratto di cottimo*, predominante nella grande industria, sotto le due forme di *cottimo individuale* e *cottimo collettivo*, richiede, invece, *per questa sua seconda forma*, maggiori chiarimenti, in aggiunta a quelli brevissimi ed elementari da noi dati alle pagine 45 e seguenti.

Il *cottimo collettivo*, oggetto di attento e complesso studio nella grande industria, tanto da parte dei Dirigenti, quanto da parte della massa operaia, è inspirato al concetto di retribuire la maestranza sulla base della *produzione globale effettuata e consegnata al collaudo, esclusa qualunque lavorazione ad economia.*

È chiaro che, in tal modo, tutti gli operai delle varie sezioni o dei varî reparti o laboratori, qualunque lavoro essi compiano, intervengono nella ripartizione di una rimunerazione globale, tanto, cioè, se essi producano pezzi singoli o provvedano al loro montaggio o siano impiegati nella finitura dei medesimi, oppure siano addetti a reparti accessori, o ad altri servizi, come alle esperienze, alla manutenzione ed alla manovalanza.

Il sistema è praticamente attuabile nelle Aziende, *con lavorazioni in grandi serie*, che reclutano forti masse operaie, le quali applicano il loro lavoro a prodotti che si compongono di un rilevante numero di elementi, fabbricati tutti nello stabilimento, da dove il prodotto esce *completamente finito e collaudato.*

Il considerare, agli effetti del cottimo, la mano d'opera improduttiva alla stregua di quella produttiva, porta, evidentemente, nei criterî generali già enunciati per la determinazione dei costi dei prodotti, una notevole variante nei riguardi della spesa generale di mano d'opera, che secondo la trattazione svolta, dovrebbe essere ripartita, unitamente alle altre spese generali, con determinate percentuali sulla mano d'opera produttiva, tra le varie Commesse di produzione.

Le pattuizioni, che più comunemente formano il *substrato* del sistema che esaminiamo, sono le seguenti:

a) *Il cottimo viene fissato in base a un determinato quantitativo di ore, denominate ore «Standard», attribuito ad ogni*

tipo di prodotto completamente finito e ad una determinata produzione fissata per un periodo di tempo, denominato gestione.

b) *Secondo che la somma delle ore effettive fatte da tutta la maestranza durante la gestione, risulta minore oppure maggiore della somma delle ore « Standard », applicate alla produzione effettivamente eseguita, la paga dell'operaio viene aumentata o diminuita, come si esporrà in seguito.*

In tale modo ogni operaio rimane direttamente interessato all'insieme della produzione e quindi all'economia della produzione stessa.

c) *Le ore « Standard » sono composte dai seguenti tre raggruppamenti di mano d'opera:*

1° *Ore-base di lavoro produttivo, occorrenti per ogni tipo prodotto.*

2° *Percentuale applicabile alla somma di tali ore, per produzione di ricambi, parti di lavorazioni, imprevisti, e mancanze temporanee di materiali.*

3° *Percentuali in aumento di tali ore, per la mano d'opera improduttiva (spesa generale di mano d'opera).*

Applicando la somma di ore così ottenuta per ogni tipo di prodotto, alla effettiva produzione conseguita in un determinato periodo di tempo (*gestione*), si viene ad ottenere un numero, teorico di ore, *chiamato totale ore « Standard »*, che rappresenta *il termine di confronto*, per determinare, *in rapporto alle ore di lavoro effettivamente impiegate*, l'aumento o la diminuzione che devono rispettivamente essere applicati al salario della maestranza.

Le sopra esposte pattuizioni, *di carattere generale*, tra i dirigenti e la maestranza, svolte nei loro dettagli, che variano da azienda ad azienda, specialmente secondo il tipo dell'industria, vengono tradotte in regolari contratti denominati comunemente, come già si disse, « *Verbali di accordo* ».

I dettagli riguardano, *particolarmente*, le ore « Standard » da stabilirsi per i tipi non ancora entrati in regolare lavorazione in serie, per i quali si fissano delle *ore « Standard » provvisorie ;* le *gestioni* nelle quali le ore « Standard » definitive devono restare inalterate (due, tre gestioni, ecc.); le *percentuali* da stabilirsi per la mano d'opera applicata ai ricambi e per quella così detta improduttiva, occorrente per la preparazione di attrezzature e di utensilerie che si consumano, per il reparto esperienze, per riparazione e piazzamento di macchine, per la manutenzione d'impianti di forza e di luce, per le prove del prodotto, per il collaudo e trasporto dei pezzi, ecc.

Durante tutta la gestione gli operai percepiscono la paga oraria convenuta (*busta fissa*), sempre con il consueto regolamento, riguardante le assicurazioni, gli anticipi settimanali e le percentuali sulle ore straordinarie.

La ripartizione invece del cottimo globale viene fatta alla fine della *gestione*, in base ad una quota oraria, fissata per ogni operaio, la quale rappresenta la *quota singola di partecipazione* nel cottimo, e corrisponde alla categoria in cui l'operaio è stato classificato.

La liquidazione del cottimo alla fine di una gestione, non può presentare difficoltà, nè essere causa di errori, qualora si sia però proceduto esattamente al computo delle unità prodotte ed a quello delle ore effettivamente impiegate.

Basta infatti moltiplicare le ore « Standard » previste per le singole unità finite e collaudate, e confrontare il prodotto, così ottenuto, col totale delle ore effettivamente impiegate da tutta la maestranza nel suo complesso, durante la gestione.

È evidente che se l'ammontare delle ore effettivamente impiegate è minore di quello ottenuto dal prodotto delle ore « Standard » per le unità di produzione, la gestione, in confronto alla spesa prevista, ha risentito *un'economia*, la quale costituisce *l'utile del cottimo*, da ripartirsi fra la maestranza.

Verificandosi il caso contrario, la differenza rappresenta invece una *perdita*, la quale deve ricadere sulla paga, base oraria, prestabilita.

Per maggiore chiarezza illustreremo i criterî suenunciati, con una elementare applicazione pratica, nella quale contempleremo i tre casi che possono verificarsi nella liquidazione del cottimo.

1° CASO. — *Le ore effettivamente impiegate corrispondono esattamente al totale di quelle « Standard ».*

È chiaro che in questo caso la *base oraria* rimane invariata.

2° CASO. — *Le ore effettivamente impiegate risultano minori del totale delle ore « Standard ».*

Supponendo la base oraria in L. 3,50, il totale delle ore « Standard » in n° 1.450.000, e quello delle ore effettivamente impiegate in n° 1.250.000, l'aumento da applicarsi alla base oraria risulterà da:

$$\frac{1.450.000 - 1.250.000}{1.450.000} = 0.13$$

e per conseguenza la base oraria, prestabilita in L. 3,50, dovrà essere aumentata di: $3,50 \times 0,13 = 0,45$.

3° CASO. — *Le ore effettivamente impiegate risultano maggiori del totale delle ore « Standard ».*

Supponendo la base oraria sempre in L. 3,50, il totale delle ore « Standard » in n° 1.450.000, e quello delle ore effettivamente impiegate in n° 1.540.000, la diminuzione da applicarsi alla base oraria corrisponderà:

$$\frac{1.540.000 - 1.450.000}{1.450.000} = 0.062$$

e così la base oraria di L. 3,50 dovrà subire la diminuzione di:

$$3,50 \times 0,062 = 0,21.$$

Eseguito questo conteggio elementare, dall'ammontare del cottimo viene prelevato ed attribuito ad ogni singolo operaio l'importo della sua quota oraria per le ore di lavoro che egli ha effettivamente applicate.

La somma restante, che costituisce l'utile del cottimo, viene ulteriormente ripartita in proporzione alle ore da esso operaio effettivamente fatte ed alla sua quota oraria di *suddivisione cottimo.*

All'importo così ottenuto devesi naturalmente aggiungere quanto spetta all'operaio di corrispettivo per le ore straordinarie e per il caro-viveri.

Riassumendo: la somma spettante ad ogni componente la maestranza resterà così costituita:

1° *Importo quota oraria moltiplicato per ore effettive* L. ....

2° *Importo quota risultanza utile cottimo moltiplicato ore effettive* .... » ....

3° *Eventuali percentuali per ore straordinarie* .... » ....

4° *Caro-viveri* .... » ....

Totale spettante L. ....

Da questa liquidazione devono essere dedotti gli anticipi settimanali, le ritenute per assicurazioni, le multe, ecc.

Nel *Verbale d'accordo* vengono anche stabilite le norme affinchè gli operai possano facilmente seguire e persuadersi dell'esattezza degli elementi in base ai quali l'utile del cottimo sarà determinato e ripartito alla fine della gestione.

Generalmente, a tale scopo, vengono affisse delle tabelle con l'indicazione della produzione giornaliera e delle ore di presenza degli operai nei varî reparti, ed alla fine della gestione, il conteggio completo.

§ 33. **Scritture elementari.** — Come si è detto alla pagina 197, l'ufficio della Mano d'opera può suddividersi in varie sezioni, secondo la complessità dell'Azienda.

a) **Assunzione della maestranza.**

L'assunzione della maestranza (1) dipende, naturalmente, dalla somma degli *impegni di produzione* (*programma industriale.*)

L'operaio si presenta da sè all'Azienda, oppure è presentato da terze persone, oppure è richiesto ai Sindacati od Associazioni operaie, a Uffici di collocamento (2) o, semplicemente, per mezzo di avvisi su giornali. Le generalità e i dati relativi a precedenti occupazioni, sono annotati, dai capi-reparto, su foglietti provvisori (*moduli* 65, 66, 67) e le dichiarazioni dell'aspirante sono prontamente controllate (*modulo* 68). Accertata l'idoneità con esperimenti, periodo di prova, esame (definito comunemente « *capo-lavoro* »), vengono concordati la misura e il tipo della rimunerazione e viene assegnato all'operaio, il reparto, un numero di *matricola* e uno di *medaglia*. L'operaio, quindi, ritira una copia del

---

(1) Intendiamo, beninteso, maestranza, le cui prestazioni siano di mano d'opera. Parte del personale addetto al funzionamento tecnico non può definirsi *operaio*, come i Segretari, i Contabili d'officina, i Puntatori o Marca-ore, o Marca-tempi. Per questi è bene ricordare, qui, le norme sul *Contratto d'impiego*, stabilite col R. D. 13 novembre 1924, nº 1825, che riguardano « personale assunto... da Aziende... per tempo indeterminato, con funzione di collaborazione, tanto di concetto, quanto d'ordine ».

(2) L'Azienda non può trascurare il disposto della legge 21 agosto 1921, nº 1312, e suo regolamento 29 gennaio 1922, nº 92, che detta prescrizioni per l'assunzione obbligatoria di *invalidi di guerra* (vedi, in proposito, le relative *Istruzioni*, contenenti anche i casi di esenzione da tale obbligo, pubblicate dall'Ufficio Nazionale per il collocamento e la disoccupazione).

regolamento in vigore nell'Azienda (1) e ne rilascia ricevuta. Ordinariamente si esige pure la firma sul prospetto delle generalità (*mod.* 69), i cui dati sono ripetuti sul *cartoncino anagrafico* o *scheda generalità* (*mod.* 70) — corrispondente all'inscrizione dell'operaio sul libro *Matricola* — e che contiene talvolta la fotografia dell'operaio. Molte Aziende adottano una *tessera personale* (2), provveduta anch'essa di fotografia (*mod.* 71), che è rilasciata quando l'assunzione è definitivamente approvata. Contemporaneamente alla compilazione del *libretto-paga,* il Capo-Reparto, stacca un prospetto-promemoria, per norma dell'ufficio *Assicurazioni operaie* (*mod.* 72) e per l'inscrizione dell'operaio sul *libro-paga.*

b) **Periodo di servizio - Licenziamento.**

Per tutto il tempo in cui l'operaio presta la sua opera nell'Azienda, esso dipende — come già si è detto — dal proprio Capo-Reparto che è tenuto anzitutto ad osservare, ed a far osservare, le norme disciplinari prescritte dal regolamento. Alle funzioni del Capo-Reparto appartengono, quindi, quelle della sorveglianza pratica e comune (*pulizia dei posti, norme di*

---

(1) Il regolamento è, di solito, concordato fra la rappresentanza delle Associazioni Industriali e quella delle Associazioni Operaie, per gruppi di lavorazioni. I paragrafi che sono pressochè comuni in tali regolamenti, anche per industrie differenti, contemplano: Assunzione dell'operaio (vincolo all'osservanza del regolamento) – Documenti – Periodo di prova – Orario di lavoro – Condizioni per il lavoro straordinario – Entrata all'officina, uscita, permessi, assenze – Conteggio paga e deposito di garanzia – Basi per il lavoro a cottimo e ad economia – Reclami – Prelevamento, conservazione, restituzione degli utensili – Divieti varî – Visite di inventario e visite personali – Assegnazione del lavoro – Dipendenza disciplinare e tecnica – Punizioni, multe, sospensioni, licenziamenti – Liquidazione cottimi in caso di licenziamento – Infortuni – Costituzione, funzioni, elezioni della Commissione Interna – Reclami e controversie, ecc. (*Dal Regol. dell'A. M. M. A.* - Torino).

(2) Da non confondere con la tessera prescritta dalla legge sulla Assicurazioni sociali (*disoccupazione involontaria*).

igiene, contegno, cura dei materiali), il controllo dei *ritardi* e delle *assenze*, già indicate dal personale di portineria, che rileva le segnalazioni degli apparecchi o dei sistemi di controllo collocati all'entrata (*medaglieri, orologi-marcatori, casellari cartellini, ruote conta-uomini*). I ritardi e le assenze in tanto interessano l'ufficio Mano d'opera, in quanto — naturalmente — provocano ritenute, multe, sospensioni, licenziamenti e — quindi — un movimento contabile che è rispecchiato da appositi prospetti (*moduli* 73 e 74).

I *permessi* accordati sono compilati dal Capo-Reparto su foglietti a 3 sezioni (*mod.* 75), di cui quella che l'operaio, prima di assentarsi, consegna all'ufficio Mano d'opera, serve ad accertare se la bollatura delle ore di assenza, eseguita dalla portineria, sul cartoncino-paga dell'operaio, coincide con quella in cui l'operaio non è retribuito.

Le scritture con cui si comunicano i passaggi degli operai da reparto a reparto (*mod.* 76), si rilasciano attestazioni di servizio (*mod.* 77), si riassumono i dati degli operai dimessi (*mod.* 78), si compilano i benserviti (*mod.* 79), si redigono le *situazioni* (*moduli* 80 e 81) non hanno bisogno di commento, e si richiameranno trattando dell' *Ufficio Paghe*. È quasi superfluo avvertire che, nelle grandi Aziende, al licenziamento, sia esso richiesto dall'operaio stesso, o sia proposto dal capo-reparto, seguono, la liquidazione delle competenze ed il «versamento» da parte dell'operaio, degli utensili, o attrezzi e materiali, avuti in consegna al momento dell'assunzione o successivamente, e la restituzione della tessera personale.

MODULI ESEMPLIFICATIVI

(*Modulo* 65)

In merito alla vostra domanda di lavoro, compiacetevi riempire e firmare la seguente scheda, ritornandola con sollecitudine al nostro UFFICIO MANO D'OPERA, *senza accludere documenti originali.*

DA RIEMPIRSI DALL'ASPIRANTE

Cognome e nome.. *Paternità* ....

Giorno, mese ed anno di nascita ....

Luogo di nascita .... *Provincia* ....

Mestiere ....*Presentato da* ....

Ditte presso cui l'aspirante ha prestato servizio ed in qual periodo :

DITTA	LOCALITÀ	in qualità di	PERIODO	
			dal	al

DATA		
Mese	Giorno	
		192......

FIRMA ....

INDIRIZZO ....

N.B. — La richiesta delle suddette informazioni non rappresenta alcun impegno per la Ditta

---

RISERVATO ALL'AZIENDA

Se ne propone l'assunzione per il Reparto ....

Firma .... *V° approvato* ....

Invitato pel giorno	N. Cartolina di assunzione	Data di assunzione	N. Registratore	N. Matricola	*Annotazioni*

(*Modulo* 66).

S..

....

Vi invitiamo a presentarvi al nostro Stabilimento in ....
(beninteso senza alcun impegno preventivo da parte nostra)
il giorno .... *ore*.... *per essere eventualmente assunto al lavoro, in prova, munito della presente, del libretto paga, di benserviti, tessere assicurazioni sociali e del certificato penale di data non anteriore a tre mesi.*

Per il Reparto: . ...

Età ....
Presentato da...
Occupazione precedente...................

N. ....

Operaio ....
assegnato al Reparto ....
come ....

Il Capo Officina ....

Data ....

(*Modulo* 67).

REPARTO ....

Si propone l'ammissione di :

Nome e cognome ....
qualifica .... *età* ....
indirizzo ....
da chi presentato ....
provenienza ....
entrata in servizio ....

Il Capo Riparto ....

L'Ufficio mano d'opera ....

Il Capo Officina

.... *Ammissibile* ....

(*Data*) ....

(*Modulo* 68).

N. ....

RICHIESTO ALLA DITTA ....

INFORMAZIONI SUL CONTO DEL SIG. ....

....

Data:

....

N. .... *Data :* ....

UFFICIO MANO D'OPERA

S ....

....

Il Signor ....

.... *ci ha chiesto di essere assunto quale* ....

e siccome ci consta che potete darcene referenze, vi saremo obbligati se, con qualche sollecitudine, vorrete favorirci risposta alle domande specificate nell'unito foglio.

Mentre vi assicuriamo la nostra assoluta discrezione, ci dichiariamo pronti al contraccambio e, ringraziandovi, ben distintamente vi salutiamo.

IL CAPO DELL'UFFICIO

Allegata busta con francobollo.

N. .... *Data :* ....

In quale tempo è stato alle vostre dipendenze?

dal .... al ....

Con quali attribuzioni? ....

Qual paga percepiva? ....

Perchè ha lasciato le vostre dipendenze? ....

....

Qual'è il suo domicilio? ....

Capacità? ....

Attività? ....

Sobrietà? ....

Merita considerazione? ....

ALTRE NOTIZIE:

....

....

....

(*Modulo* 69).

Stabilimento..

L'operaio ....
figlio di .... *e di* ....
nato a.. *Provincia di* ....
il ....
abitante ....
ammesso nell'Azienda il .... 19........
Reparto .... *N.* ....
in qualità di ....
dichiara di aver ricevuto copia del Regolamento per gli operai, di averne presa completa visione e di accettarlo incondizionatamente.

.... *il* .... 19....

(Firma dell'operaio) ....

(retro *Modulo* 69).

....
Maternità ....
Stato Civile .... *figli* ....
(celibe o ammogliato)
Scuole frequentate ....
(professionali o di mestiere)
Stato militare effettivamente prestato. In Paese, mesi ....
In zona di guerra, mesi : ....
Idoneità all'atto del Congedo (idoneo - malarico - mutilato - invalido)
....
Categoria e voce dell'invalidità ....
Motivazione della riforma quale risulta dal congedo ....
....
Distretto Militare ....

(Firma dell'operaio) ....

(*Modulo 70*).

Cognome e Nome ....

figlio di .... *e di* ....

nato il .... *a* .... *Prov. di* ....

Abitazione ....

....

Stato Civile .... *figli* .... *Stato Militare* ....

Scuole frequentate : ....

(professionali o di mestiere)

Fotografia

Qualifica ....

.... *N.º di Matr.ª* ....

N.º d'ordine e Reparto ....

....

....

Paga oraria ....

....

Ammesso .... *Uscito* .... *Motivo* ....

Ammesso .... *Uscito* .... *Motivo* ....

Ammesso .... *Uscito* .... *Motivo* ....

Ammesso .... *Uscito* .... *Motivo* ....

Ammesso .... *Uscito* .... *Motivo* ....

Ammesso .... *Uscito* .... *Motivo* ....

NOTE PARTICOLARI:

Referenze .... *Benserviti :* ....

....

Assenze per malattie ....

....

Assenze per infortunio ....

....

....

(retro *Modulo* 70).

ASSENZE ARBITRARIE

	ANNO		Gennaio		Febbraio		Marzo		Aprile		Maggio		Giugno		Luglio		Agosto		Settembre		Ottobre		Novembre		Dicembre	
			(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)
(1) Di Lunedì e nei giorni seguenti ai festivi. (2) Negli altri giorni della settimana.	....	M																								
		P																								
	....	M																								
		P																								
	....	M																								
		P																								
	....	M																								
		P																								
	....	M																								
		P																								
	....	M																								
		P																								
	....	M																								
		P																								
	....	M																								
		P																								
	....	M																								
		P																								
	....	M																								
		P																								
	....	M																								
		P																								

MULTE DISCIPLINARI

....
....
....
....

PERMESSI

....
....
....

(*Modulo 71*).

TESSERA DI RICONOSCIMENTO

Spazio
per la fotografia.

La presente tessera dev'essere presentata ad ogni richiesta dei superiori o del personale di sorveglianza - Va conservata colla massima cura e restituita abbandonando il servizio. È indispensabile per il ritiro dei documenti consegnati all'ammissione. I pagamenti di salari, cottimi, infortuni, ecc. non verranno eseguiti se non contro esibizione della medesima e la Società declina ogni eventuale responsabilità qualora venisse smarrita.

La presente tessera deve all'inizio di ogni anno, essere presentata per l'opportuna vidimazione senza della quale sarà priva di valore.

Firma del Titolare ....

Matricola .... *N. d'ord.* ....

Cognome e Nome ....

....

figlio di ....

nato a ....

Data d'ammissione ....

Abitazione ....

....

BOLLI DI VALIDITÀ

(*Modulo 72*).

Mano d'Opera **Libretto - Paga** N. ....

dell' Operaio ....

Consegnato al titolare il ....

Data della Paga Anno 192......		NUMERO delle giornate effettive e delle ore di lavoro (art. 12 legge)	Ammontare della paga (senza deduzione di somme dovute dall'operaio)		*Annotazioni*
MESE	Giorno		LIRE		

OPERAI ASSENTI il ....

Riparto	Num. Registratore	CASATO	Ore assenze				Motivazione				Importo multe
			Mattino		Sera		ammalati	infortunati	con permesso	senza permesso	
			dalle	alle	dalle	alle					

Il Capo Officina ....

Il Contabile d'Officina ....

N. ....

(*Modulo 74*).

ELENCO SETTIMANALE RITARDI ED ASSENZE

Settimana dal .... *al* ....

Nome e Cognome	Lunedì		Martedì		Mercoledì		Giovedì		Venerdì		Sabato		Totale			*Osservaz.*
													Assenze	Ritardi		
	M	S	M	S	M	S	M	S	M	S	M	S		N.	Ore	

Segnare nella colonna « osservazioni » le assenze od i ritardi *giustificati per ragioni di servizio* o per *ordinario congedo.*

Il Capo Ufficio

....

Il Direttore

....

(*Modulo* 76).

Reparto ....

Si partecipa all'Ufficio **Mano d'Opera** *che gli operai infra elencati variano Reparto.*

N.	OPERAIO	Paga	NUOVA DESTINAZIONE	
			N.	REPARTO

Data: ....

Il Capo Reparto

....

Il Capo Officina

....

(*Modulo* 77).

DICHIARAZIONE

Si dichiara che ....

.... *N.* .... *presta servizio presso*

le nostre officine in qualità di ....

addetto al reparto ....

....

Si rilascia la presente a richiesta dell'interessato per uso ....

li .... 19....

L'UFFICIO MANO D'OPERA

Reparto ....

(*Modulo* 78).

OPERAI USCENTI

il .... 192....

Numero		Nome e Cognome	Motivo	Ammesso il	Uscito il	*Osservazioni*
Matr.	Med.					

(*Modulo* 79).

L'operaio ....

ha lavorato nelle nostre Officine in qualità di ....

dal giorno .... *sino al giorno* ....

e ne esce libero da ogni impegno, munito del libretto di paga e delle Tessere per le Assicurazioni Sociali.

....

li .... 192....

L'UFFICIO MANO D'OPERA

(*Modulo* 80).

SITUAZIONE OPERAI *del giorno* .... 192....

Officine .... *giorno della* .... *gestione.*

REPARTO	Inscritti	ASSENTI					Presenti
		Ammalati	Senza permesso	Con permesso	Infortunati	Totale assenti	
TOTALI							

(*Modulo* 81).

CONTABILITÀ D'OFFICINA

Rapporto movimento Personale

	Mattino		Sera	
	Parziale	Totale	Parziale	Totale
Personale inscritto .... N.	......	......	......	......
Ammalati .... »	......	......	......	......
Infortunati .... »	......	......	......	......
Assenti con permesso .... »	......	......	......	......
Assenti senza permesso ...... »	......	......	......	......
TOTALE personale presente N.	......	......	......	......
	Ore	N.	Ore	N
Nuovi assunti .... N.	......	......	......	......
Licenziati .... »	......	......	......	......
	......	......	......	......
Operai adibiti in ore straordinarie	......	......	......	......
	......	......	......	......
Ritardatari .... »	......	......	......	......
Media paga oraria .... »	......	......	......	......

La Direzione d'Officina ....

Il Capo Contabile d'Officina ....

c) **Assicurazioni** (1).

INFORTUNI. — Il legislatore ha vincolato le Aziende e, in genere, i datori di lavoro, a proteggere le rispettive maestranze contro i rischi derivanti dalle occupazioni industriali, specificando che *l'assicurazione obbligatoria* protegge l'operaio per gli infortuni *per causa violenta, in occasione di lavoro*. In Italia la legislazione (2) su questi infortuni è assai ricca ed ha anche formato oggetto di inchieste internazionali (3).

---

(1) Trattando della mano d'opera, si espongono, qui, sommariamente, le disposizioni dettate dall'attuale legislazione sociale per le previdenze che interessano l'operaio. La trattazione su le previdenze che interessano l'Azienda come soggetto, formerebbe, da sè sola, materia di parecchi volumi e in uno studio come il nostro, non rientrerebbe se non come *fatto amministrativo*. Si possono, tuttavia, accennare — a puro titolo informativo — le assicurazioni contro gli incendi, contro i danni derivanti dall'inabilità temporanea (*chomage*), provocati dagl'incendi stessi; contro i danni prodotti da turbative di lavoro (*scioperi, serrate*, ecc.). Notisi che questi danni hanno ripercussione notevolissima su le *spese generali di carattere irriducibile* (vedi pag. 50). Altre assicurazioni può contrarre l'Azienda per la responsabilità civile (articoli 1151 e 1153 Codice civile), la caduta del fulmine, inondazioni, ecc.

(2) R. D. 13 dicembre 1903, nº 509, che approva il regolamento dei premi e delle indennità e le tabelle dei coefficienti per la ripartizione, tra gli aventi diritto, delle indennità assicurate per i casi di infortunio seguiti da morte.

Legge (Testo Unico) 31 gennaio 1904, nº 51.

R. D. 13 marzo 1904, nº 141, che approva il regolamento per l'esecuzione della legge (Testo Unico).

Legge 20 marzo 1921, nº 296, che apporta modificazioni a quella del 31 gennaio 1904, nº 51.

R. D. 12 maggio 1921, nº 776, che determina il limite massimo del reddito di lavoro dell'operaio per il computo delle indennità, agli effetti della legge sulla assicurazione contro gli infortuni.

R. D. 2 ottobre 1921, nº 1366, che modifica il regolam. 13 marzo 1904, nº 141.

(3) Cfr. *Assicurazione contro gli infortuni:* VII Conferenza Internazionale del Lavoro, Ginevra, 19 maggio 1925, riassunta da « Informazioni Sociali » (Roma, aprile), con interessanti quesiti su l'applicazione del regime assicurativo, la varietà dei rischi da coprire, le forme e la misura delle indennità, le garanzie e la difesa giurisdizionale.

Vedi anche, in proposito, le pubblicazioni del B. I. du T., Ginevra, 1925: *Esperienze e provvedimenti in materia di prevenzione e protezione degli infortuni sul lavoro, nelle Aziende.*

Devono essere assicurati senza esenzione, nè restrizione, gli operai addetti a *miniere, cave, torbiere e al trasporto dei materiali estratti – alle imprese di costruzione e di demolizione – alle aziende produttrici di gaz, di energia elettrica e all'esercizio dei relativi impianti – alle imprese telefoniche – alle aziende esercenti installazioni di conduttori elettrici e parafulmini – alle manifatture di esplosivi – agli arsenali e ai cantieri marittimi – agli apparecchi grandinifughi.*

Se l'Azienda esercisce una delle industrie di cui segue l'elenco, essa è tenuta ad assicurare la propria maestranza, nel solo caso che impieghi un numero di operai *superiore a cinque:*

Costruzione o esercizio di strade ferrate o di tramvie a trazione meccanica; imprese di trasporti per via terrestre, per fiumi, canali, laghi; imprese di navigazione marittime, comprese quelle esercenti la pesca oltre dieci chilometri dal lido e quelle delle spugne e dei coralli; lavori di bonificamento idraulico; lavori per la sistemazione di frane e bacini montani; imprese per taglio o riduzione di piante nei boschi, loro trasporto nei luoghi di deposito sulle rive dei fiumi e torrenti; costruzione e restauri di porti, canali ed argini; costruzioni, riparazioni e demolizioni di navi, costruzioni e restauri di ponti, gallerie e strade ordinarie nazionali, provinciali e comunali;

Industrie nelle quali si fa uso di macchine, quando queste non siano mosse direttamente dagli operai che le usano.

Naturalmente gli stessi operai addetti alle macchine mosse da agenti inanimati o presso i motori di esse, quando le macchine siano destinate ad uso industriale, devono essere assicurati.

La legge definisce, inoltre, chi deve essere considerato, nei riflessi dell'Azienda industriale, come *operaio*, agli effetti dell'obbligo dell'assicurazione, e cioè: *chiunque, in modo permanente, o avventizio, e con rimunerazione fissa, o a cottimo, è occupato nel lavoro fuori della propria abitazione; chiunque*

nelle stesse condizioni, anche senza partecipare materialmente al lavoro, sopraintende al lavoro di altri, purchè la sua mercede fissa non superi venti lire al giorno e la riscuota a periodi non maggiori di un mese; l'apprendista, con, o senza salario, che partecipa all'esecuzione del lavoro.

L'assicurazione in esame, che contempla i casi di morte o di lesioni personali, le cui conseguenze abbiano durata maggiore di cinque giorni, deve essere fatta dalle Aziende che lavorano per conto proprio o per conto di terzi, nel termine massimo di cinque giorni dall'inizio del lavoro, presso la Cassa Nazionale Infortuni, o presso Sindacati o Istituti privati di Assicurazione che siano autorizzati ad assumere polizze collettive obbligatorie. L'assicurazione ha effetto in forza di un contratto (polizza) per il quale l'Azienda deve pagare in anticipo il relativo premio che è calcolato in base ad una percentuale da concordare, con l'Istituto assicuratore, sul totale presunto dei salari da corrispondersi alla maestranza per i lavori che sono oggetto del contratto. Al termine dei lavori — o anche a periodi annuali — l'ammontare del premio viene regolato su l'importo effettivo dei salari, con rimborso, da parte dell'Istituto, all'Azienda, se l'anticipo fu calcolato in eccesso, e con il pagamento della differenza per parte della Azienda all'Istituto, se l'anticipo risulta insufficiente.

Le registrazioni contabili si effettuano con tre distinte scritture, la cui forma e tenuta sono stabilite dalla legge. Esse sono: *a*) il *libro matricola*; *b*) il *libro paga*; *c*) il *libretto personale di paga.*

a) Sul libro di matricola (*mod.* 82, pag. 226 - 227) devono inscriversi indistintamente gli operai assunti dall'Azienda, indicando per ognuno, oltre alle generalità, le notizie relative all'ammissione, al licenziamento ed al salario.

Il libro permette la ricerca esatta del numero degli operai che prestano realmente servizio e concorre, con il libro paga, alla determinazione del premio di assicurazione da pagarsi dall'Azienda.

b) Sul libro paga (*mod.* 83, pag. 228-229) si registrano i lavori fatti dagli operai, come risulta dalle Commesse, il numero delle ore di lavoro, l'ammontare relativo delle paghe orarie e del cottimo, e ogni indicazione relativa alla retribuzione dell'operaio.

Da esso si desume quindi il debito dell'Azienda verso l'operaio, e la quota salario, da addebitarsi ad ogni conto della lavorazione.

Per evitare che l'ufficio Mano d'opera (1) incorra in errore, invece di conteggiare subito le paghe degli operai sul libro paga, in pratica si tiene una minuta di tale libro, dove ad ogni operaio è assegnata una pagina e dove sono indicate le ore di lavoro e l'ammontare del salario relativo.

Colle indicazioni di questa minuta, si compilano *foglietti controllo paghe* o *stato paghe* (2), che vengono consegnati, alcuni giorni prima della paga, a ciascun operaio, che li controlla. Gli eventuali reclami devono essere rivolti all'ufficio Mano d'opera, pel tramite del capo-reparto, dal quale dipende l'operaio.

Al momento della paga l'operaio appone la propria firma sul foglio controllo, dando così ricevuta della paga stessa.

Compilato il foglietto controllo, trascorso il tempo per i reclami, si può con sicurezza iniziare il libro paga, la cui tenuta fu consigliata per due motivi:

1° per dare all'Istituto assicuratore le notizie concer-

---

(1) *La contabilità d'officina*: AVENATI. Pag. 19.

(2) E. BETTINI, op. cit., pag. 40.

nenti il rischio ed ogni altro elemento che può occorrere per la determinazione del premio;

2º per dare l'indicazione precisa del salario e degli altri compensi corrisposti ad ogni singolo operaio, in base ai quali vengono liquidate le indennità dovutegli in caso di infortunio.

c) il libretto personale di paga (vedi *fac-simile*, pagina 225) è compilato sul modello regolamentare ed è consegnato a ciascun operaio al momento della sua assunzione. L'ufficio Mano d'opera deve accertarsi che tutti gli operai siano in regolare possesso di tale libretto.

Sul libretto paga vengono indicate ogni settimana le ore di lavoro compiute, l'ammontare del salario liquidato al titolare del libretto e la firma del pagatore. Con questo libretto, che deve sempre essere presso l'operaio, ad eccezione di quando vengono fatte le registrazioni settimanali, l'Istituto assicuratore è garantito dell'esattezza delle mercedi che vengono segnate sul libro paga.

***

Il documento che comprova l'assicurazione delle maestranze contro i rischi del lavoro, è definito *polizza obbligatoria collettiva combinata* e contiene, riassunte, le più notevoli disposizioni di legge, le condizioni *generali* e quelle *particolari*.

Con tale polizza si assicurano — quindi — cumulativamente, gli operai, apprendisti, sopraintendenti, impiegati, inscritti nei libri matricola e paga, ai quali — in caso d'infortunio (1) — la Cassa Nazionale corrisponde un indennizzo,

---

( ) Con la stessa polizza, l'Azienda si può anche assicurare per i danni derivanti dall'essere condannata per sentenza a versare agli operai assicurati e infortuniati, od agli aventi diritto, delle somme a risarcimento di danni causati da infortunio del quale l'Azienda venga ritenuta *civilmente responsabile*.

variabile secondo la gravità del sinistro e proporzionato al *premio* che l'Azienda si è obbligata di pagare. La misura di detto premio, che è, ordinariamente, un tanto per mille del salario *complessivo* (salari in genere, salari convenzionali degli apprendisti, stipendi fissi, valutazioni in natura) deve essere pagato in rate anticipate, salvo successivo conguaglio coi salari effettivi. L'Ente assicuratore ha la facoltà di compiere ispezioni (1) sui libri sopra indicati, rilevando dal libro *matricola*, i dati cronologici dell'assunzione, licenziamento, abbandono del lavoro, degli operai formanti la massa assicurata e, dal libro *paga*, i salari denunciati, per controllare se essi corrispondono a quelli effettivamente corrisposti.

LIBRETTO DI PAGA

Modello approvato dal Ministero di Agricoltura, Industria e Commercio
(Art. 31 del Regolamento 13 marzo 1904, n. 141 per gli infortuni degli operai sul lavoro)

Titolare del presente libretto è ______
______ figlio di ______
distinto col numero di matricola ______

Si raccomanda agli imprenditori e industriali e agli operai di leggere le istruzioni stampate in fine al presente libretto

Ditta ...... *Esercente* ......
Comune di ...... *Provincia di* ......

Data della paga Anno		Nº delle giornate effettive o delle ore di lavoro	Ammontare della paga (senza deduzione delle somme eventualmente dovute dall'operaio)		Spese eventualmente sostenute a proprio conto dall'operaio per l'esecuzione del lavoro	Firma della persona che fa la paga
Giorno	Mese		in denaro — Lire	in natura — Lire		

(1) Vedi articolo 29 del Regolamento (13 marzo 1904, nº 141 per l'esecuzione della legge 31 gennaio 1904, nº 51 — citati in nota (2) a pagina 220) — le ispezioni sono compiute dai delegati governativi e dai funzionari degli Istituti assicuratori. Vedi anche, per quanto riguarda — in genere — le ispezioni nelle Aziende Industriali, la legge 22 dicembre 1912, nº 1361 e il relativo Regolamento 27 aprile 1913, nº 431.

LIBRO D

(*Prescritto dall'art.* 25 *del Regolamento* 13 *marzo* 1904).

Num. d'ordine di matricola	COGNOME E NOME	Paternità	Comune, Frazione e Prov. della nascita	Data nascita	Data assunzione servizio (1)	Categoria professionale e abituale occupazione

(1) Nei casi di riassunzione in servizio di persone licenziate, eseguire le registrazioni sul li[bro] di matricola come se si trattasse di nuova assunzione.

(2) Indicare nella colonna osservazioni se trattisi di vitto, o alloggio, o vestiario, ecc.

(*Modulo* 82).

MATRICOLA

Pag. N. ....

Salario giornaliero		VARIAZIONI nel salario giornaliero			Indennità caro viveri		VARIAZIONI indennità caro viveri			Cottimi		Pagamenti in natura (2)		Data licenziamento (1)	*Osservaz.*
		Data	Salario rettificato				Data	Indennità rettificata							

Visto: Per l'Istituto Assicuratore

....

LIBRO DI PAGA

conforme all'articolo 25 del Regolamento per l'esecuzione del

ESTRATTO DEGLI ARTICOLI 25 e 26. - Il *Libro Paga* deve essere tenuto senza alcun spazio in bianco, deve essere scritto con inchiostro o con altra materia indelebile. Non vi si possono fare abrasioni; ed ove sia necessaria qualche cancellazione questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano tuttavia leggibili.

La giornata normale di lavoro nelle

COGNOME E NOME N. d'ordine - Matricola	Paga oraria	Paga di partecipazione cottimo	Ripartizione ore in	Totale ore settimanali dal ...... al	TOTALE Ore di lavoro	Paga di liquidaz.	Importo da notificarsi all'Istituto Assicuratore			Rimborso multe	
							Cottimo (2)	Percentuale per straordin.	Spezzati gestione precedente	c/ Ditta	c/ operai
				(1)							
			Ordinar. Straord. Percent.								
			Ordinar. Straord. Percent.								
			Ordinar. Straord. Percent.								
A riportarsi											

(1) - Cinque colonne

(2) - Da registrarsi entro *tre giorni* dalla liquidazione, come — del resto — ogni altra mercede

(*Modulo* 83).

SETTIMANALE

testo unico delle leggi sugli infortuni degli operai sul lavoro

presenti settimane è di ore ....

L'Istituto assicuratore può accordare all'Azienda la facoltà di tenere più libri o fogli di paga, riepilogando i dati in un libro riassuntivo. — Se l'Azienda ha più stabilimenti staccati, si terranno altrettanti libri distinti, oltre ad uno che li collega. — I libri vanno conservati per 4 anni, almeno, dall'ultima registrazione.

Rimborso e indennità operai uscenti			TOTALE a pagarsi	Anticipi settimanali dal ... al ...	TOTALE Anticipi	RITENUTE							Totale anticipi e ritenute	Residuo a pagarsi	Importo a debito dell'operaio	Anticipo per ritardo paga	Spezzati a nuovo
						Multe											
Deposito cauzionale	Interesse 5 % su deposito	Indenizzo per licenziamenti				c/ Ditta	c/ Operai	Deposito cauzionale	Disoccupazione	Invalidità e vecchiaia	Perdita gest. prec.	Anticipi per ritardo paga					
				(1)													

DICHIARAZIONE DELL'ISTITUTO ASSICURATORE
a norma dell'articolo 26 del Regolamento

Si dichiara che il presente *Libro di Paga* è composto di fogli N. .... corrispondenti a pagine N. .... numerate dall'uno al .... e vidimate a norma dell'articolo 26 del Regolamento sugli infortuni.

............, *li* .... 192....

Per l'Istituto Assicuratore

....

***

Non possiamo lasciare l'argomento degli infortuni, senza accennare a quanto si compie per salvaguardare la sicurezza delle maestranze, quando si impiegano macchine o mezzi pericolosi, come anche per tutelare la salute delle maestranze stesse, specie quando si lavorano sostanze tossiche, esplodenti, ecc.

La legge stessa prescrive, intanto (1), che « *non si possono impiegare le donne minorenni ed i fanciulli nella pulizia dei motori e degli organi di trasmissione e delle macchine mentre sono in moto* »; che in determinate lavorazioni (2) troppo faticose, insalubri e pericolose è assolutamente vietata l'applicazione di dette maestranze; che in altre (3) l'applicazione stessa è sottoposta a speciali cautele; che l'orario del lavoro notturno è subordinato a rigorose restrizioni (4).

Per quanto concerne l'applicazione delle maestranze adulte e maschili, la legge detta i comuni divieti relativi all'orario di lavoro (formula delle *otto ore* (5) e del *riposo settimanale obbligatorio* (6)).

Le provvidenze brevemente esposte, rappresentano il

---

(1) Art. 43 del Regolamento per l'applicazione delle leggi sul lavoro delle donne e dei fanciulli (Decreto Luogotenenziale nº 1136, del 6 agosto 1916).

(2) Tabella *A*, art. 36 stesso Regolamento.

(3) Tabella *B*, art. 36 stesso Regolamento.

(4) Art. 5, legge Testo Unico, nº 818, 10 novembre 1907, e modifiche successive (art. 2, R. Decreto L., nº 748, 15 marzo 1923).

(5) R. Decreto L. nº 692, 15 marzo 1923; nº 1955, 10 settembre 1923, e successivi temperamenti: R. Decreto L. nº 1957, 10 settembre 1923; nº 2567, 6 dicembre 1923.

(6) Legge nº 489, 7 luglio 1907; Regolamento nº 807, 7 novembre 1907; RR. DD. nn. 599 e 628, e 29 agosto 1908, e successive modificazioni: RR. DD. nº 715, 20 agosto 1909; nº 202, 5 febbraio 1911; nº 423, 28 aprile 1912; nº 1271, 18 agosto 1913; nº 420, 26 aprile 1914; Decreti Ministeriali 31 ottobre 1908, 7 agosto 1909, 9 novembre 1909, 23 dicembre 1909, 4 gennaio 1910, 11 aprile 1910, 24 ottobre 1910, 13 febbraio 1911; RR. DD. L. nº 1933, 28 settembre 1919; nº 2448, 14 dicembre 1919; nº 13, 4 gennaio 1920.

contributo che, allo stato attuale delle dottrine sociali ed economiche, offre la legislazione, per la tutela del lavoratore. Spetta, però, ai datori di lavoro il compito di adottare le più efficaci misure di precauzione, affinchè i rischi derivanti alla maestranza (1), siano ridotti a minime proporzioni.

La legge non può, evidentemente, opporsi al progresso dell'attività industriale, che riassume i più brillanti successi del genio inventivo, col vietare — ad esempio — la fabbricazione della dinamite o l'impianto di linee ad alta tensione, con l'affermare che questi lavori presentano, per coloro che vi sono addetti, frequenti eventualità di disgrazie, ma è dovere di ogni impresa di adottare tutte le possibili misure prudenziali e preventive, oltre a quelle stabilite dalla legge (2).

E così per difendere la salute delle maestranze, l'Azienda deve estendere le sue cure agli impianti di illuminazione, riscaldamento, aerazione, dei locali d'officina, di refezione, di riposo, ecc., con l'installazione di aspiratori, ventilatori, sistemi di captazione e neutralizzazione dei pulviscoli, gaz, residui volatili, e con la distribuzione del lavoro secondo adeguati *turni*, fra gruppi di operai addetti a operazioni insalubri, antigieniche e incomode (3).

INVALIDITÀ E VECCHIAIA. — Questa forma di assicurazione sociale (4) ha lo scopo di assegnare, nel caso d'invalidità al lavoro e nel caso di vecchiaia, agli operai d'ambo i

---

(1) Vedi, in proposito, gli studi e le statistiche del Villaret, dello Schuler, del Burkhardt, del Hoegler, del Pattenkofer, del Voit.

(2) Cfr. il recentissimo studio compiuto per la VII Conferenza dell' Ufficio Internazionale del Lavoro, a proposito di *risarcimento infortuni del lavoro, malattie professionali, sistemi di garanzie, contenzioso assicurativo.*

(3) Altre leggi ancora interessano l'Azienda industriale, per esempio le leggi sulla P. S., 30 giugno 1889, 18 luglio 1894, 8 luglio 1897 e relativi regolamenti; il R. D. 17 agosto 1907, nº 646 per l'esercizio e la sorveglianza delle caldaie e dei recipienti di vapore; il D. L. 15 maggio 1919, nº 818, che detta le norme per la compilazione del regolam. circa l'igiene del lavoro, per parte delle Aziende industriali.

(4) R. D. L. nº 3184, 30 dicembre 1923, e regolam. 28 agosto 1924, nº 1422.

sessi (1), *una pensione*, o, agli aventi diritto, *un indennizzo temporaneo mensile*, nel caso della morte dell'assicurato.

L'Azienda ha, quindi, l'obbligo di stabilire, con l'Istituto designato dal Governo, (*Cassa Nazionale di Previdenza per l'Invalidità e la Vecchiaia degli operai*), un contratto di assicurazione per ogni singolo operaio, mediante il pagamento di un premio, il cui importo è, per metà, a carico dell'assicurato, e per l'altra metà a carico dell'Azienda. La misura del premio, ragguagliato all'entità della somma che dalla Azienda è liquidata all'operaio, per *compenso dell'opera prestata* (2), è determinata per legge.

I contributi (vedi prontuario pagine 238-239) sono pagati per mezzo di marche quindicinali o settimanali (vedi *fac-simile*) da prelevarsi (*modulo* 84) a pagamento, che si applicano a *tessere regolamentari personali* (vedi *fac-simile*) che rappresentano, in sostanza, il documento formale dell'assicurato (3); tessere che l'Azienda è tenuta ad acquistare, rinnovare (*modulo* 85) (4), custo-

CASSA NAZIONALE PER LE ASSICURAZIONI SOCIALI
(Decreto legge luogotenenziale 21 aprile 1919 n. 603)

TESSERA N. ______ (1) tipo A (prov. ______)
dell'assicurazione obbligatoria per l'invalidità e la vecchiaia e per la disoccupazione involontaria

Rilasciata in data ______
dall'ufficio ______

Cognome ______
(per le donne maritate si aggiunga, dopo il cognome del marito, quello da ragazza)

nome ______ paternità ______

professione ______

nato il ______

nel comune di ______

datore di lavoro ______

(1) Come numero si intende il numero progressivo delle tessere rilasciate ad uno stesso assicurato; quindi la prima tessera rilasciata ad ogni assicurato deve portare il n° 1, la seconda tessera il n° 2, la terza il n° 3 e così di seguito.

(1) Articolo 1 della legge predetta.

(2) Vedi la disposizione relativa alle *tabelle dei salari medi*, articolo 34 del citato regolamento.

(3) Vedi la disposizione speciale al Capo I, articolo 20 del regolamento, che consente l'applicazione delle marche a periodi anche di tre mesi, semprechè le ritenute, da effettuarsi sulla retribuzione, siano accertate e registrate a ogni *periodo normale di paga*. Vedi anche l'articolo 28 che prevede — in casi speciali — il versamento diretto dei contributi, con elenchi periodici.

(4) All'atto di chiedere rinnovi di tessere (*mod.* 85), l'Istituto Nazionale rilascia un *libretto personale* a favore dell'operaio, in cui si registra la somma dei versamenti risultanti dalla tessera esaurita, libretto che è cosa ben diversa dal *libretto personale di paga*, di cui si è parlato più sopra.

dire e — infine — a consegnare all'operaio quando questo lascia definitivamente l'Azienda.

Le registrazioni contabili per l'assicurazione contro l'invalidità e la vecchiaia si riassumono sullo stesso *libro paga* (*modulo* 83) già accennato a proposito dell'assicurazione contro gli infortuni, desumendole dalle schedine individuali (*modulo* 86), sulle quali si contabilizzano separatamente le ritenute per i contributi delle due assicurazioni sociali.

DISOCCUPAZIONE INVOLONTARIA. — Questa previdenza, simile, per varî aspetti, alla precedente, ha per fine l'assegnazione di sussidi — con giuste restrizioni — nei casi di disoccupazione involontaria, per mancanza di lavoro, ed è resa obbligatoria, con apposita legge (1).

Nessuna scritturazione di particolare importanza, diversa da quelle dell'assicurazione invalidità e vecchiaia, deve compiersi per l'assicurazione contro la disoccupazione involontaria, (vedi *fac-simile* delle relative marche) e valgono quindi, gli stessi moduli già indicati (2).

MINISTERO
DELL'ECONOMIA NAZIONALE

Libretto di ammissione al lavoro
e di inscrizione alla Cassa nazionale di maternità

rilasciato a ____________
figlia di ____________
nata nell'anno ____________

Numero di inscrizione nel registro delle operaie o nel libro di matricola:

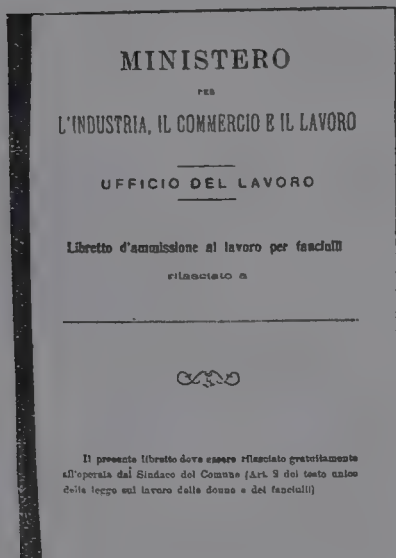
(1)	(5)	(9)	(13)
(2)	(6)	(10)	(14)
(3)	(7)	(11)	(15)
(4)	(8)	(12)	(16)

Il presente libretto deve essere rilasciato gratuitamente dal Comune di residenza dell'operaia.

SUSSIDÎ ALLE OPERAIE PER LA MATERNITÀ. — Le Aziende che impiegano maestranza femminile sono tenute ad osser-

(1) R. D. nº 3158, 30 dicembre 1923, e regolam. 7 dicembre 1924, nº 2270.

(2) Notisi che dal 1º luglio 1924 i due contributi da corrispondersi per le due assicurazioni (inv. e vecch., disoccup.) sono versati mediante l'applicazione di un'*unica marca cumulativa*, su di un'unica tessera che serve, perciò, per i due tipi di assicurazione.

vare altre disposizioni di legge (1), con le quali si prescrive una forma di previdenza per sussidiare le operaie nei casi di maternità. Il documento comprovante questa forma particolare di assicurazione è un *libretto personale* (2), rilasciato dai Sindaci dei Comuni di residenza (vedi *fac-simile* pag. precedente) dell'operaia, sul quale si registrano le generalità dell'inscritta, i dati relativi all'assunzione, al servizio, al licenziamento, alle assenze, ecc. (3) e si applicano — mediante apposite marche (vedi *fac-simile*) — gli importi dei contributi alla Cassa. Come i libri di paga e i libri di matricola sono scritture tassative per le varie forme assicurative sopra esposte, così il *Registro delle operaie* è la scrittura che l'Azienda deve tenere per la maestranza femminile, con le stesse norme stabilite per la tenuta dei libri di paga e di matricola, agli effetti dell'assicurazione contro gl'infortuni. Qualora l'Azienda assicuri già le proprie operaie contro gl'infortuni e tenga, perciò, il libro matricola ora ricordato, è dispensata dalla tenuta del *registro operaie*, a patto — però — che, impiegando uomini e donne, adotti due libri matricola, l'uno per

MINISTERO

PER

L'INDUSTRIA, IL COMMERCIO E IL LAVORO

UFFICIO DEL LAVORO

Libretto d'ammissione al lavoro per fanciulli

rilasciato a

Il presente libretto deve essere rilasciato gratuitamente all'operaia dal Sindaco del Comune (Art. 2 del testo unico della legge sul lavoro delle donne e dei fanciulli)

(1) Testo Unico nº 818, 10 novembre 1907, e R. D. nº 665, 31 agosto 1910.

(2) Si tratta, in sostanza, salvo le varianti per l'apposizione delle marche-maternità, dello stesso libretto prescritto anche per il lavoro dei fanciulli (vedi *fac-simile* qui sopra). Sono in uso, però, modelli distinti per il lavoro delle donne (e conseguente inscrizione alla Cassa di Maternità) e per il lavoro dei fanciulli (che vale, quindi, anche per le donne minorenni).

(3) Vedi articolo 2 del Testo Unico predetto.

i nominativi e i dati degli operai (uomini e fanciulli), l'altro per i nominativi e i dati delle operaie (donne e fanciulle).

Versando i contributi, l'Azienda presenta i libretti di lavoro e una dichiarazione (*modulo* 87) in duplice copia, contenente la specificazione del versamento.

***

Non è superfluo aggiungere qualche cenno circa le controversie, le responsabilità civili e penali, le negligenze, le sanzioni, ecc. nascenti dalla materia assicurativa, che va assumendo aspetti sempre più complessi. Ci limitiamo a notare che fu discusso a lungo — anzitutto — se la mancanza di entrambi o anche di uno solo, dei due libri di paga e di matricola o la loro irregolare tenuta rendesse nullo il contratto assicurativo; se la stessa nullità dovesse riconoscersi soltanto nei riflessi degli operai ai quali le irregolarità si riferiscono, oppure a tutta la massa operaia assicurata. Senza indugiare nell'enunciazione di massime di giurisprudenza, talora in contrasto l'una con l'altra, è tuttavia opportuno ricordare che i due libri in esame, e le loro scritturazioni, sono — per l'assicurazione contro gl'infortuni — elementi formali e sostanziali del contratto; che gli operai in tanto sono assicurati in quanto siano inscritti, a cura dell'Azienda, nei libri stessi, regolarmente tenuti (1). Si noti che – in ogni caso – l'Istituto assicuratore è tenuto a corrispondere all'infortunato l'indennità spettantegli (2), salvo a rivalersi verso l'Azienda, non appena la contravvenzione alle prescrizioni regolamentari sia stata giudizialmente accertata; cosicchè l'Azienda, oltre

---

(1) Cfr. « *Istruzioni per la tenuta dei libri di Matricola e di Paga* », pubblicate dall'U. S. I. L. A., Roma, 1925.

(2) R. decreto nº 1366, 2 ottobre 1921.

all'onere del pagamento delle indennità dovute agli operai, incorre nelle penalità stabilite dalla legge.

Quanto alla tenuta dei due libri, agli effetti delle assicurazioni contro l'invalidità e la vecchiaia e contro la disoccupazione involontaria, e le previdenze per la maternità delle operaie, la giurisprudenza prevalente è concorde nel ritenere che l'irregolare tenuta di dette scritture, non annulla nè risolve il contratto, a patto che i contributi siano stati debitamente e regolarmente corrisposti. L'Azienda incorre, in questi casi, nelle pene e ammende comminate dai regolamenti delle diverse leggi, ripetutamente citate (1).

Riassumendo, si può, quindi, concludere:

La tenuta dei due libri di paga e di matricola è obblitoria:

a) per le Aziende che abbiano alle dipendenze personale soggetto all'*assicurazione infortuni;*

b) per le Aziende esercenti industria o commercio, che abbiano alle dipendenze personale soggetto all'*assicurazione invalidità e vecchiaia.*

E' obbligatoria la tenuta del solo libro matricola:

— per le Aziende industriali e commerciali che abbiano alle dipendenze personale soggetto alla *sola* assicurazione *disoccupazione involontaria.*

Da ciò deriva:

1° *che il libro di paga e il libro di matricola, valevoli per l'assicurazione infortuni, sono senz'altro valevoli anche per le altre due forme,*

(1) Cfr. anche le *Istruzioni* richiamate in nota alla pagina precedente.

2° che il libro di paga e il libro di matricola, valevoli per l'assicurazione invalidità e vecchiaia, sono valevoli pure per l'assicurazione disoccupazione involontaria ;

3° che il libro di matricola, valevole per la disoccupazione, è pure valevole per l'invalidità e la vecchiaia, purchè per quest'ultima, venga, naturalmente, tenuto il prescritto libro di paga (1).

MODULI ESEMPLIFICATIVI

(*Modulo* 84).

DISTINTA per la richiesta di **Marche Settimanali :**

Uniche per l'Assic. INVAL. VECCHIAIA e DISOCCUPAZ. (2)

N° .... da L. **4 05** .... L.			
» .... » » **3 55** .... »			
» .... » » **2 70** .... »			
» .... » » **2 20** .... »			
» .... » » **1 35** .... »			
» .... » » **0 85** .... »			
» .... » » .... »			
TOTALE L.			

Sola Assicurazione INVALIDITÀ e VECCHIAIA

N° .... da L. **3 —** .... L.			
» .... » » **2 50** .... »			
» .... » » **2 —** .... »			
» .... » » **1 50** .... »			
» .... » » **1 —** .... »			
» .... » » **0 50** .... »			
» .... » » **1 20** .... »			
» .... » » **0 20** .... »			
TOTALE L.			

(*Data*).. *p.* La Ditta

....

V° Il Cassiere : .... Indirizzo ....

---

(1) Per maggiori dettagli, cfr. le altre opportune e pratiche pubblicazioni dell'Ufficio speciale di Informazioni Legali ed Amministrative (U. S. I. L. A., già ricordato) per l'applicazione della Legislazione sociale - Roma.

(1) Marche cumulative per le due assicurazioni - vedi nota (2). pagina 233.

PRONTUARIO *(richiamato a pagina 232 del testo)* per la determinazione del contributo da pagare e della ritenuta da applicare sul salario, o stipendio, del lavoratore in relazione alla retribuzione a questo corrisposta, per le assicurazioni contro la invalidità e la vecchiaia e contro la disoccupazione.

Stipendio o salario a	AMMONTARE complessivo della retribuzione corrisposta nel giorno di paga (1)	LAVORATORI soggetti all'assicurazione invalidità o vecchiaia e all'assicurazione contro la disoccupazione involontaria			LAVORATORI soggetti alla sola assicurazione invalidità e vecchiaia			EPOCA del pagamento del contributo complessivo da parte del datore di lavoro
		Ammontare del contributo settimanale	Ritenuta da applicare al momento del pagamento della retribuzione	Marche da applicare sulla tessera all'epoca indicata nella colonna *i)*	Ammontare del contributo settimanale	Ritenuta da applicare al momento del pagamento della retribuzione	Marche da applicare sulla tessera all'epoca indicata nella colonna *i)*	
a)	*b)*	*c)*	*d)*	*e)*	*f)*	*g)*	*h)*	*i)*
Settimana	sino a L. 12.50	L. 0.85	L. 0.40 e 0.45 alternativamente (3)	n. 1 da L. 0.85	L. 0.50	L. 0.25	n. 1 da L. 0.50	alla fine di ciascuna settimana (2)
	oltre L. 12.50 » » 25 —	» 1.35	L. 0.65 e 0.70 alternativamente (3)	» 1 » » 1.85	» 1 —	» 0.50	» 1 » » 1 —	
	» » 25 — » » 37.50	» 2.20	L. 1.10	» 1 » » 2.20	» 1.50	» 0.75	» 1 » » 1.50	
	» » 37.50 » » 50 —	» 2.70	» 1.35	» 1 » » 2.70	» 2 —	» 1 —	» 1 » » 2 —	
	» » 50 — » » 62.50	» 3.55	L. 1.75 e 1.80 alternativamente (3)	» 1 » » 3.55	» 2.50	» 1.25	» 1 » » 2.50	
	» » 62.50	» 4.05	L, 2 — e 2.05 alternativamente (3)	» 1 » » 4.05	» 3 —	» 1.50	» 1 » » 3 —	
Decade	sino a L. 16.67	L. 0.85	L. 0.55 (L. 0.60 l'ultima decade del mese) (3)	n. 4 da L. 0.85	L. 0.50	L. 0.35 (L. 0.30 l'ultima decade del mese) (3)	n. 4 da L. 0.50	alla fine del mese
	oltre L. 16.67 » » 33.33	» 1.35	L. 0.90	» 4 » » 1.35	» 1 —	L. 0.65 (L. 0.70 l'ultima decade del mese) (3)	» 4 » » 1 —	
	» » 33.33 » » 50 —	» 2.20	» 1.45 (L. 1.50 l'ultima decade del mese) (3)	» 4 » » 2.20	» 1.50	L. 1 —	» 4 » » 1.50	
	» » 50 — » » 66.67	» 2.70	L. 1.80	» 4 » » 2.70	» 2 —	» 1.35 (L. 1.30 l'ultima decade del mese) (3)	» 4 » » 2 —	
	» » 66.67 » » 83.33	» 3.55	» 2.35 (L. 2.40 l'ultima decade del mese) (3)	» 4 » » 3.55	» 2.50	L. 1.65 (L. 1.70 l'ultima decade del mese) (3)	» 4 » » 2.50	
	» » 83.33	» 4.05	L. 2.70	» 4 » » 4.05	» 3 —	L. 2 —	» 4 » » 3 —	

Quattordicina o Quindicina	sino a L. 25	L. 0.85	L. 0.85	n. 2 da L. 0.85	L. 0.50	L. 0.50	n. 2 da L. 0.50	al termine
	oltre L. 25 » » 50	» 1.35	» 1.35	» 2 » » 1.35	» 1 —	» 1 —	» 2 » » 1 —	della
	» » 50 » » 75	» 2.20	» 2.20	» 2 » » 2.20	» 1.50	» 1.50	» 2 » » 1.56	quattordicina (2)
	» » 75 » » 100	« 2.70	» 2.70	» 2 » » 2.70	» 2 —	» 2 —	» 2 » » 2 —	o quindicina
	» » 100 » » 125	» 3.55	» 3.55	» 2 » » 3.55	» 2.50	» 2.50	» 2 » » 2.50	
	» » I25	» 4.05	» 4.05	» 2 » » 4.05	» 3 —	» 3 —	» 2 » » 3 —	
Mese	sino a L. 50	L. 0.85	L. 1.70	n. 4 da L. 0.85	L. 0.50	L. 1 —	n. 4 da L. 0.50	
	oltre L. 50 » » 100	» 1.35	» 2.70	» 4 » » 1.35	» 1 —	» 2 —	» 4 » » 1 —	
	» » 100 » » 150	» 2.20	» 4.40	» 4 » » 2.20	» 1.50	» 3 —	» 4 » » 1.50	alla fine
	» » 100 » » 200	» 2.70	» 5.40	» 4 » » 2.70	» 2 —	» 4 —	» 4 » » 2 —	del mese
	» » 200 » » 250	» 3.55	» 7.10	» 4 » » 3.55	» 2.50	» 5 —	» 4 » » 2.50	
	» e 250	» 4.05	» 8.10	» 4 » » 4.05	» 3 —	» 6 —	» 4 » » 3 —	

Nei lavori a cottimo: Accertato il numero delle settimane comprese nella durata effettiva della lavorazione e calcolata la retribu zione settimanale che risulta dividendo l'intera paga per il suddetto numero di settimane, nei giorni di liquidazione dei cottimi applicare un numero di marche settimanali, corrispondenti alla retribuzione, pari al numero delle settimane stesse. — Quando la durata effettiva della lavorazione non si possa determinare, si considererà come durata effettiva il numero delle giornate lavorative occorrenti in media per l'esecuzione del lavoro computando come intera la settimana non compiuta. (Il numero delle giornate deve essere stabilito dall'Azienda d'accordo con gli interessati e deve essere approvato dal Direttore dell'Istituto di Previdenza Sociale).

La ritenuta della metà del contributo a carico dell'assicurato può essere fatta sulla paga finale, ovvero anche sugli anticipi secondo gli accordi presi tra le parti.

(Dalle pubblicazioni dell'U.S.I.L.A.).

(1) Senza riguardo al numero di giornate di lavoro e al salario giornaliero.

(2) Nel caso che il pagamento della retribuzione sia fatto *a settimana* o *a quattordicina*, quando siano state applicate 48 marche settimanali nell'anno, cessa l'obbligo dell'assicurazione per le settimane o quattordicine dell'anno medesimo.

(3) Tenuto conto dell'impossibilità di effettuare ritenute per importi con frazioni di centesimi, si consiglia di effettuare la ritenuta in cifra tonda, come è indicato nel presente prontuario, in quel caso in cui la metà del contributo (ritenuta) darebbe una cifra con frazione di centesimi.

(*Modulo* 85).

CASSA NAZ. ASSICURAZIONI SOCIALI
Istituto Provinciale di Previdenza Sociale
Sede di ....

Elenco delle Tessere scadute consegnate per la rinnovazione

da (1) ....

con Sede in (2) .... (3) ....

N. d'ordine	COGNOME E NOME DELL'ASSICURATO	Paternità	DATA di nascita	COMUNE DI NASCITA	MARCHE APPLICATE SULLE TESSERE				Note
					Invalidità e Vecchiaia		Invalidità - Vecchiaia e Disoccupazione		
					N.	Importo	N.	Importo	

Per ricevuta delle N. .... Tessere elencate salvo verifica

Bollo

.............................., *il* .... 192 ....

IL RICEVENTE

....

(1) Denominazione del datore di lavoro — (2) Sede — (3) Indirizzo.

(*Modulo* 86).

Operaio .... *figlio di* ....

e di .... *nato a* .... *il* ....

Reparto e N. ....

Entrato .... *Uscito* .... *Entrato* .... *Uscito* ....

Matricola .... *Versamenti di altre Ditte* ....

TESSERE	
Numero	Serie

Cartoncino precedente { *Disoccupazione* ....
{ *Inv. e Vecchiaia* ....

Anno...... PERIODO	DISOCCUPAZIONE			INVALIDITÀ E VECCHIAIA		
	Giorni lavorat.	Importo	Importo a versare	Importo	Importo a versare	Riferimento libro

(*Modulo* 87).

CASSA NAZIONALE DI MATERNITÀ

La Ditta ....

per lo stabilimento di ....

con Sede legale a ....
Comune Via numero

esercente ....
(dare indicazione particolareggiata dell'industria esercitata)

paga i seguenti contributi *individuali* da L. 7 *per altrettante marche di versamento applicate sul libretto delle proprie operaie:*

n°	....	contributi da L. 7 per l'anno	....	L.	....
»	....	» » » » »	....	»	....
»	....	» » » » »	....	»	....
»	....	» » » » »	....	»	....

n° .... *complessivo dei* contributi da L. 7 *per la somma di:*

Lire .... (*L.* ....)

.... *li* ....

Firma del capo o esercente lo stabilimento

....

Vaglia N. .... *emesso dall'Ufficio postale di* ....

oppure quietanza N. .... *rilasciata dalla Sede della Cassa in* ....

Bollo a calendario

.... *li* ....

Firma dell'Ufficio ricevente

....

d) **Paghe.**

Enumerando le funzioni della contabilità di Lavorazione, a pagina 158, si sono anche indicate le scritture elementari necessarie per rilevare e classificare la spesa di mano d'opera.

La misura e il tipo della rimunerazione, ad esperimento compiuto (*mod.* 88), e le variazioni della medesima (*moduli* 89) vengono riportate sulle *schedine anagrafiche* (*modulo* 70, già richiamato), ed a scopo statistico su appositi registri o fogli. L'Ufficio Mano d'opera compila, successivamente, per gli operai assunti, e per reparto, un prospetto settimanale (*mod.* 90), che serve di base per le richieste di fondi, per le situazioni « Movimento Personale » (*mod.* 81, già citato), per controllare le registrazioni preliminari sui libri di matricola, di paga, sui libretti personali e, infine, per procedere all'intestazione delle bolle di lavoro, delle quali tratteremo in seguito, costituendo esse uno dei principali documenti per la rilevazione del costo della mano d'opera applicato alle singole Commesse.

***

Il primo controllo, nei riguardi della mano d'opera, viene compiuto all'entrata degli operai nello stabilimento. Ogni operaio è provvisto di un cartoncino (*tagliando-paga, mod.* 91), contraddistinto dal numero di matricola attribuito all'operaio fin dalla data della sua assunzione.

I tagliandi-paga vengono collocati ordinatamente in casellari, nella portineria, affinchè ogni operaio possa sollecitamente estrarre il proprio, per l'impressione automatica (1) dell'ora di entrata. Prima di uscire, ogni operaio ripete in

(1) Orologio automatico. Funzionano anche i *medaglieri*, a cui corrispondono, nel reparto, i *contro-medaglieri*.

senso inverso, la stessa operazione e rimette il tagliando nel casellario.

L'annotazione delle assenze, fatta dai segretari di reparto, o dai marca-tempi, sui prospetti già spiegati (*moduli* 70 retro, 73, 74) devono coincidere con il rapporto di portineria, fatto in base ai tagliandi non ritirati dagli operai.

Come si rileva dal tagliando (*mod.* 88), il conteggio delle ore di lavoro si effettua per settimana, ordinariamente dal giovedì al mercoledì della settimana seguente, ed il pagamento viene effettuato alla sera del sabato.

In tal modo si consegue lo scopo di poter fare tutti i conteggi in tempo utile, e di trattenere, automaticamente, la cauzione, stabilita dal regolamento.

I rilievi necessarî per il conteggio del salario si ricavano dalle *cartine* o *bollette* o *fogli di lavorazione,* (1) intestate agli operai singoli od a gruppi, *per ore ad economia, per ore a cottimo, per ore straordinarie, per ore di trasferta e di lavoro esterno.*

Le cartine per ore ad economia (*moduli* 92 e 93), sono rimesse, al principio di ogni mese, ad ogni operaio, e su di esse l'operaio stesso registra, e il capo-reparto controfirma, le ore non impiegate in lavorazioni a cottimo. A fine mese le cartine vengono ritirate, e le ore in esse figuranti, ripartite per Commesse (*mod.* 94).

Le cartine per ore a cottimo individuale (*mod.* 95) vengono distribuite ai cottimisti, dai segretari di reparto, con l'indicazione dei materiali consegnati ed il prezzo della lavorazione. Le cartine sono collocate in apposita custodia, in modo che il segretario di reparto possa annotarvi, giornalmente, le ore effettuate dal cottimista. A lavoro ultimato, la *cartina accompagna il materiale prodotto* fino a quando esso non sia stato collaudato. Se qualche parte è respinta dal Collaudo (2), ne vien

---

(1) Si organizza, talvolta, anche l'apposito *Ufficio Bolle.*

(2) Vedi, più avanti, al capitolo *Produzione.*

fatta annotazione su la cartina stessa; poi questa viene ripresa dal segretario per la liquidazione, e per il riporto dei dati sui riepiloghi della Commessa, per conto della quale l'operaio ha lavorato.

È chiaro che la cartina in discorso è un documento di notevole importanza, poichè non serve solo ad accertare le somme spettanti alla maestranza cottimista, ma anche a controllare il materiale lavorato, quello uscito dal Magazzino, passato al Collaudo, o scartato.

Come già si è detto (pag. 167) queste cartine sono spesso sostituite, per le Aziende che eseguiscono « montaggi », da *elenchi analitici di materiali* (*mod.* 48 e seguenti, pagine 178 e seguenti) che tengono il posto dei comuni *buoni di prelievo*. Scopo di detti elenchi analitici non è soltanto di ridurre al minimo possibile il carteggio fra i varî Uffici, ma altresì e specialmente di impedire doppi prelievi di pezzi elementari dai Magazzini e doppi conteggi di paga per un unico lavoro. Quando — infatti — l'operaio si presenta per il prelievo, il Magazzino spunta semplicemente, dall'elenco figurante sul foglietto-fabbisogno tecnico, gli elementi che consegna, senza bisogno di doppi buoni di prelievo. È evidente la necessità, già fatta rilevare a pag. 101 e 103, del perfetto ordinamento del Magazzino, il quale deve sempre essere in grado di provvedere la serie completa di oggetti che l'Ufficio Modelli, e l'Ufficio Tecnico, hanno destinato per la costruzione di un determinato prodotto, per il quale è prevista la lavorazione a cottimo.

Se il cottimo non è individuale, ma *collettivo* (pag. 201), il modulo 92 non cambia sostanzialmente. Bisogna però tener presente che il cottimo detto collettivo – e cioè attribuito a un gruppo di operai (*mod.* 96) – è cosa ben diversa dal cottimo che è oggi adottato nelle grandi Aziende, allo scopo di far concorrere alla produzione globale — e quindi all'eventuale utile di economia di ore — tutta indistintamente la maestranza dell'Azienda (pag. 199).

Per questa forma di cottimo vale, naturalmente, la cartina cottimo individuale più sopra descritta, che porta — come si vede dal modulo più volte citato — lo spazio per la scritturazione della percentuale di utile del cottimo.

A misura che le cartine vengono liquidate, i dati sono registrati sulla *bolla di cottimo* (*mod.* 97) su cui si descrivono le lavorazioni compiute nel mese da ogni cottimista, l'utile conseguito, e la percentuale ora accennata. Il *riepilogo dei cottimi* (*mod.* 98) che serve a riassumere le cifre dei cottimi per reparto, viene trasmesso, con le *bolle cottimo*, all'Ufficio Mano d'opera, il quale, dopo il necessario controllo, procede alla liquidazione. Il *prospetto classificazione cottimo* (*mod.* 99) corrisponde al *prospetto classificazione ore ad economia*, di cui al modulo 94.

Se il reparto deve proporre delle ore di lavoro straordinario, il segretario elenca in fogli speciali (*mod.* 100) gli operai destinativi, il motivo del lavoro, il personale di sorveglianza. Dopo l'approvazione della Direzione d'Officina, i fogli stessi ritornano al reparto: una copia è consegnata al portiere che vigila l'entrata e l'uscita; altra copia è rimessa all'Ufficio Mano d'opera che si assicurerà se i cartoncini-paga sono stati regolarmente bollati anche per dette ore straordinarie.

Per le Aziende che esercíscono lavorazioni e riparazioni presso clienti è necessario rilevare le ore impiegate dall'operaio fuori dello stabilimento. In questo caso l'operaio, o la squadra di operai vengono provvisti del *foglio di trasferta* (*mod.* 101), suddiviso in varie sezioni. Una sezione — come si rileva dal modello riportato — rimane all'operaio e riproduce l'ordine del lavoro e le condizioni di trasferta. La seconda sezione contiene l'elenco degli utensili e dei materiali dati a corredo. L'ultima sezione del foglio contiene la dichiarazione del cliente, che accerta la mano d'opera effettivamente prestata dall'operaio.

Anche per queste ore si adotta il relativo prospetto riassuntivo (*mod.* 102).

Le scritture con cui si contabilizzano e si sintetizzano i costi del lavoro operaio, sono quindi:

Cartine ore economia.
Riepiloghi ore economia.
Cartine cottimo.
Riepiloghi.
Cartine ore straordinarie.
Fogli trasferta.
Riepiloghi fogli trasferta.

Le scritture relative agli operai dimessi che lasciano l'Azienda (*mod.* 78 e 79, già riferiti) si desumono dalle registrazioni dei loro salari e delle loro competenze, il cui *deconto*, come è evidente, ha, in questo caso, un carattere di liquidazione. Per tali competenze si intesta, ordinariamente, anche sul libro paga, un prospetto a sè, per contabilizzare le spettanze fino alla data del licenziamento e cioè:

a) *la restituzione del deposito cauzionale versato alla assunzione ;*

b) *il conteggio di un interesse su detto deposito, per il tempo in cui è rimasto a disposizione dell'Azienda ;*

c) *l'eventuale indennizzo di licenziamento, a tenore del regolamento in vigore fra operai e datore di lavoro.*

In base a tali conteggi, l'Ufficio Mano d'opera compila un *buono di prelievo alla Cassa* (*mod.* 103) che viene trasmesso all'Ufficio Paghe il quale procede alla formazione della « *Busta* » (*mod.* 104). Ultimo documento che interessa l'Ufficio Mano

d'opera, per gli operai dimessi e uscenti, è la dichiarazione di ricevuta delle competenze e dei documenti, da rilasciarsi, firmata, dall'operaio (*mod.* 105).

***

Fin qui le scritture da cui attingere gli elementi formanti il « *totale a pagarsi* » dall'Azienda alla maestranza. È necessaria, però, un'adeguata documentazione per le *ritenute* che l'Azienda ha diritto di effettuare sulle spettanze degli operai, ritenute che si riassumono nelle seguenti categorie:

a) per infrazioni disciplinari (*multe per ritardi, assenze arbitrarie*, ecc., previste nel contratto di lavoro);

b) per danni prodotti nelle lavorazioni inutilizzando materiali, o non restituendo gli utensili ricevuti in consegna;

c) per diffalco, dalla remunerazione, di anticipi avuti, a qualunque titolo;

d) per rifusione graduale di importi di oggetti prelevati dai Magazzini dell'Azienda, in seguito a relativa autorizzazione.

Le ritenute per infrazioni disciplinari vengono accertate dai segretari di reparto. Essi annotano sul *riassunto diarie operai le presenze e le assenze*, distinguendo le assenze giustificate da quelle ingiustificate, nell'apposita colonna del tracciato (*mod.* 106). L'applicazione delle multe è eseguita dall'Ufficio Mano d'opera, settimanalmente, e il *rendiconto mensile* (*mod.* 107) riassume i dati delle quattro settimane.

Le ritenute per danni imputabili all'operaio (addebiti per scarti, ecc.) sono contabilizzate secondo tabelle fisse, note alla maestranza, e diffalcate senz'altro con registrazione diretta sul libro paga. Ordinariamente si comunica l'addebito con un foglietto di semplicissimo testo.

La rifusione degli importi per oggetti acquistati richiede qualche maggior dettaglio, poichè — come si disse — il Magazzino non consegna a chicchessia materiali di sorta senza essere debitamente autorizzato. Si usano, quindi, buoni appositi (*mod.* 108 e 109) con cui l'operaio autorizza la ritenuta sulla propria remunerazione e l'Ufficio Mano d'opera autorizza il Magazzino a consegnare l'oggetto così acquistato.

In merito, infine, alle ritenute per le Assicurazioni, noi abbiamo già fatto cenno ad esse con il modulo 86, il quale mette in evidenza la quota di premio a carico della maestranza. Questa quota viene direttamente trattenuta e registrata sul libro paga, mentre, evidentemente, la quota, che la legge pone a carico dell'Azienda, passa in aumento della spesa per mano d'opera.

MODULI ESEMPLIFICATIVI

(*Modulo* 88).

Si comunica all'operaio :

....

N. .... *Reparto* .... *che avendo ultimato*

il periodo di esperimento, la sua retribuzione viene fissata come segue :

Partecipazione al cottimo collettivo L. .... + *L.* ....

Busta anticipo settimanale L. .... *con decorrenza dal* ....

Direzione Officina.

(*Moduli* 89).

Si comunica all'operaio :

....

N. .... *Reparto* ....

che per cambiamento di qualifica da .... *a* ....

la sua retribuzione viene fissata come segue :

Partecipazione al cottimo collettivo L. .... + *L.* ....

Busta anticipo settimanale L. .... *con decorrenza dal* ....

Ferme restando le V/ condizioni conforme i vigenti regolamenti.

DIREZIONE OFFICINA.

Si comunica all'operaio :

....

N. .... *Reparto* ....

che in considerazione della sua assiduità al lavoro, diligenza e rendimento, è stato proposto per una miglioria. La sua retribuzione viene fissata come segue :

Partecipazione al cottimo collettivo L. .... + *L.* ....

Busta anticipo settimanale L. .... *con decorrenza dal* ....

DIREZIONE OFFICINA.

(*Modulo* 90).

Paghe operai assunti: Settimana dal .... *al* ....

Reparto ....

Nº	COGNOME	QUALIFICA	Paghe di partecipazione cottimo			PAGHE			
						Cottimista		Percentuale	

Il Capo Officina ....

Il Capo Reparto ....

(*Modulo* 91).

TAGLIANDO PAGA

N. ....

Settim. ....

Firma ....

N. ....

Settim. ....

Nome ....

Giorno	Entrata	EXTRA		Uscita	Ore
		Uscita	Entrata		
M. **Gi.** S.					
M **Ve.** S.					
M **Sa.** S.					
M. **Do.** S.					
M. **Lu.** S.					
M **Ma.** S.					
M. **Me.** S.					

Totale ore ....

Paga oraria ....

Totale ....

(*Modulo* 92).

Bolla N............ Reparto..

Operaio .... N. .... Paga oraria ....

Lavoro ad economia fatto nel mese di ....

Giorno	Natura del lavoro	Ore	Commessa numero	Firma
	Da riportare			

CONDIZIONI: Non verranno computate le ore non firmate giornalmente dal Capo reparto o da chi per esso.

(*retro*)

Giorno	Natura del lavoro	Ore	Commessa numero	Firma
	Riporto			
	Totale			

RIASSUNTO:

Commessa	ore..........	L.	Commessa...........	ore...........	L.........
»	»	»	»	»	»
»	»	»	»	»	»

(*Modulo* 93).

Bolla ad Economia	NOME DELL'OPERAIO					N. Registratore			Reparto
Commessa numero	Ore	Prezzo	Importo		Commessa numero	Ore	Prezzo	Importo	
				Il Segretario					

Condizioni: Non verranno computate le ore non firmate giornalmente dal capo Reparto o da chi per esso.

(*retro*).

Mese	Giorni	Ore	Natura del lavoro	Firma
Totale ore . . .				

(*Modulo* 94).

CONTABILITÀ D'OFFICINA

CLASSIFICAZIONE DELLE ORE DI LAVORO AD ECONOMIA

Nome dall'operaio .... *N° di matricola* ...

Settimana (*o quindicina*) *N°* .... *dal* .... *al* ....

Giorno	DESCRIZIONE	ORE		COMMESSE DA ADDEBITARE								
		ordinarie	straord.									

(*Modulo* 95).

Bolla di cott.	Nome e Cognome dell'Operaio	N. registratore	Reparto

Quantità di Materiale			NATURA DEL LAVORO	Prezzo	Importo
consegn.	scartata	collaudata			
			L.		
			»		
			»		
Il Collaudatore			Totale L.		
Il Segretario			Ore impiegate...... a...... »		
V° il Capo reparto			Utile netto »		
			Equivalente al.............. %		

Condizioni: Tutto o parte del lavoro che non fosse eseguito a regola d'arte, dovrà essere rifatto a carico del cottimista ed a giudizio della Direzione potrà venire addebitato al cottimista stesso il valore della materia prima resa inservibile.

(*retro*).

	Mese	Giorno	Ore	Mese	Giorno	Ore	*Osservazioni*
L M M G V S D							
L M M G V S D							
L M M G V S D							
	Totale			Totale			

CONTABILITÀ D'OFFICINA (*Modulo* 96)

Bolla di cott.	SQUADRA	Reparto

QUANTITÀ			NATURA DEL LAVORO	Prezzo	Importo
consegn.	scartata	collaudata			
			L.		
			»		
			»		

Il Collaudatore .... Totale L.

Il Segretario .... Importo ore impiegate »

V° il Capo reparto .... Utile netto »

Equivalente al .... %

Condizioni: tutto o parte del lavoro che non fosse eseguito a regola d'arte, dovrà essere rifatto a carico del cottimista, ed a giudizio della Direzione potrà venire addebitato al cottimista stesso il valore della materia prima resa inservibile.

(*retro*).

Mese	Giorno	Ore	Giorno	Ore	Mese	Giorno	Ore	Giorno	Ore	Mese	Giorno	Ore	Giorno	Ore
	1		16			1		16			1		16	
	2		17			2		17			2		17	
	3		18			3		18			3		18	
	4		19			4		19			4		19	
	5		20			5		20			5		20	
	6		21			6		21			6		21	
	7		22			7		22			7		22	
	8		23			8		23			8		23	
	9		24			9		24			9		24	
	10		25			10		25			10		25	
	11		26			11		26			11		26	
	12		27			12		27			12		27	
	13		28			13		28			13		28	
	14		29			14		29			14		29	
	15		30			15		30			15		30	
			31					31					31	
Totale ore............					Totale ore............					Totale ore............				
paga .... importo					paga .... importo					paga .... importo				

CONTABILITÀ OFFICINA

BOLLA DI COTTIMO N° ....

(*Modulo 97*)

Mese di .... Reparto ....

ORE RISULTANTI DAL CARTONCINO DI PRESENZA																																
Operaio N°	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	Totale

Ore cottimo .... } Totale ....
Ore economia ....

N°	Operaio	Commessa	N° Cartoncino	OGGETTO	COTTIMO			Ore impiegate	SALARIO		Utile netto	Percentuale
					Quantità	Prezzo unitario	Importo		Per ora	Importo		
				Totali								

Il Capo Reparto .... Il Cottimista .... Il Capo Officina ....

Pagato il ....

(*Modulo* 99).

CLASSIFICAZIONE DEI COTTIMI

Settimana (*o quindicina*) *N°* .... *dal* .... *al* ....

Giorno	NOME dell' OPERAIO cottimista	N° distintivo dell' oggetto	N° della Commessa	Ore	Prezzo	Importo	N° dei pezzi	Prezzo	Importo	Saldo da liquidare

(*Modulo* 100).

CONTABILITÀ D'OFFICINA

Reparto ....

ORARIO STRAORDINARIO

del .... 192.........

Numero	OPERAI	Orario		Squadra	Lavori da eseguire	Firma dell'incaricato della sorveglianza
		dalle	alle			

Il Segretario

....

V° Il Capo Officina.

....

Il Capo Reparto

....

(Modulo 101 - 1ª *parte: matrice).*

MANO D'OPERA *N.* ....

PERSONALE IN TRASFERTA

(Data) .... OFFICINA N. ....

L'operaio N. .... }
il .... } *Reparto* ....

è inviato in trasferta a .... *presso* ....

coll'incarico di ....

in seguito ad ordine ....

spese a carico di ....

La durata prevista del viaggio è di giorni .... *e partirà il* ....

ore ....

L'UFFICIO MANO D'OPERA LA DIREZIONE OFFICINA

....

Disposto il .... V° IL CAPO OFFICINA

....

AVVERTENZE — Alla cessazione del servizio l'interessato si presenterà al proprio Capo Officina colla nota spese e dichiarazioni che l'Ente presso cui prestò servizio registra a tergo di questo foglio. Per cura del Segretario Capo il foglio verrà trasmesso all'Ufficio Mano d'opera per la liquidazione della trasferta in oggetto.

Si dichiara che il Sig. .... *ha prestato servizio*

Dal	Al	Nominativo ente	Firma

N. B. - Pregasi fare eventuali osservazioni a tergo.

Data rientro in sede : .... V° IL CAPO OFFICINA

(Modulo 101 *- retro).*

Osservazioni : ....

DETTAGLIO DELLE SPESE

Diaria giorni ...... a L. L			
TOTALE SPESE			

ANTICIPI . . . . . L.
. . . . . L.
. . . . . L.
. . . . . L.

Differenza { *a credito* / *a debito* }

(Data) ....

Firma dell'interessato ....

V° Il Direttore ....

(*Modulo* 101 - 2ª *parte: figlia*).

MANO D'OPERA N. ....

PERSONALE IN TRASFERTA

Alla Contabilità Generale

Si autorizza la Contabilità Generale a consegnare un anticipo di L. ....
.... *al Sig.* .... *N.* ....
che il .... *va in trasferta a* .... *presso* ....
.... *coll'incarico di* .... *in seguito ad ordine*
.... *spese a carico di* .... *ed a spedire*
all'indirizzo ....
successivamente Lire .... *per ciascuna quindicina anticipata sino a tutto*
il .... *salvo avviso in contrario.*

Data, ... LA DIREZIONE OFFICINA

....

(*Modulo* 102).

Foglio ore di lavoro degli operai comandati fuori dello Stabilimento

Nome dell'operaio .... *N.° di matricola* ....

Data	Commessa	DESCRIZIONE DEL LAVORO	Ore ordinarie	Ore straordinarie	Osservazioni

(*Modulo* 103).

UFFICIO MANO D'OPERA

Data: ....

PRELIEVI ALLA CASSA

per rimborsi, ritenute, interessi e vari ad operai uscenti

Ufficio Contabilità Officina.

N° Ricevuta	N° Operaio	NOME	IMPORTI				

V° L'Ufficio Mano d'Opera

....

(*Modulo* 104).

Busta Liquidazione Operai Uscenti

NUMERO	OPERAIO	REPARTO

	A DEDURRE		A PAGARE	
Data .... 192......				
Saldo Gestione .... *Libro* .... L.				
» » .... » .... »				
.... »				
TOTALE L.				
Rimborso Ritenuta regolamentare .... L.				
Interesse Ritenuta regolamentare ..... »				
Sospesi di cassa (Spezzati) .... »				
Indennità licenziamento .... »				
.... »				
TOTALE L.				
Differenza Dare e Avere .... »				
Totale netto non compreso L. P. ..... »				
Riporto Totale Saldi » » ..... »				
TOTALE COMPLESSIVO L.				

(*Modulo* 105).

Il sottoscritto .... *N.* ....

dichiara di aver ricevuto dalla Società

....

la somma di Lire.......................................

....

per Ore di lavoro .... paga .... setti-
mana dal .... al .... 19........

L. ....

per Rimborso ritenuta . . . » ....

per Interessi . . . . » ....

per Sospesi . . . . » ....

per Indennità licenziamento » ....

.... » ....

TOTALE LIRE ....

(*Data*) ....

Lire ....

L'UFFICIO MANO D'OPERA

....

Il sottoscritto .... *N.* ....

dichiara di aver ricevuto dalla Società ....

la somma di Lire ....

per Ore di lavoro........ paga 0,........ settim. dal........ al........ L. ....

per Rimborso ritenuta . . . . » ....

per Interessi . . . . » ....

per Sospesi . . . . » ....

per Indennità licenziamento . . . . » ....

.... » ....

TOTALE LIRE ....

e colla avvenuta restituzione dei proprii documenti, dichiara altresì di non aver nient'altro da pretendere dalla suddetta Società.

(*Data*) ....

L'UFFICIO MANO D'OPERA

Lire................................ ....

(*Modulo* 106).

RIASSUNTO DELLE DIARIE DEGLI OPERAI

Settimana .... Reparto ....

N°	CASATO	GIOVEDÌ		VENERDÌ		SABATO		DOMENICA		LUNEDÌ		MARTEDÌ		MERCOL.		*Osservazioni*
		M	S	M	S	M	S	M	S	M	S	M	S	M	S	

Firma

....

(*Modulo* 107).

RIASSUNTO DELLE ASSENZE SENZA PERMESSO DEGLI OPERAI

Mese di .... *Officina N°* .... *Reparto* .... *N°* ....

N°	OPERAIO	Paga oraria	1ª Settimana												....	4ª Settimana												Totale ore di assenza	Importo multa
			M	S	M	S	M	S	M	S	M	S	M	S		M	S	M	S	M	S	M	S	M	S	M	S		

Il Segretario Capo .... *Il Capo Reparto* .... *Il Capo Officina* ....

(*Modulo* 108).

Reparto ....

Il Sig. ....

.... *N.* ....

ha ritirato: ....

....

per l'importo complessivo di Lire ....

che autorizza a trattenere dal suo avere per liquidazioni in ....

rate ....

IL RICEVENTE

....

L'INCARICATO DELLE VENDITE

....

li ....

N. B. - Il presente deve essere inviato all'Ufficio Mano d'Opera.

(*Modulo* 109).

Reparto ....

Il Sig. ....

.... *N.* ....

è autorizzato a prelevare ....

....

per l'importo presunto di L. .... *e si obbliga di rifondere l'importo stesso in* .... *rate da trattenersi sulle liquidazioni delle prossime gestioni.*

UFFICIO MANO D'OPERA

....

li..

N. B. - Questo modulo deve essere lasciato all'atto dell'acquisto all'incaricato delle vendite.

e) **Liquidazione mercedi.**

Riassumendo gli elementi desunti dalle scritture finora citate, l'Ufficio Contabilità d'officina compila la distinta pel prelievo di fondi (*mod.* 110), in cui vengono specificate, titolo per titolo, le competenze, con lo stesso ordine di cui esse figurano sul libro di paga. La distinta contiene, quindi, anche il conteggio delle deduzioni, da effettuarsi per le motivazioni poc'anzi enunciate, nonchè l'importante conteggio per gli anticipi (*moduli* 111-112), e il computo del saldo per gli operai dimessi.

L'Ufficio Paghe, avuto il danaro dalla Cassa (vedi i *Mandati di riscossione,* al paragrafo apposito del capitolo *Contabilità Generale*), prepara le buste (*moduli* 113-114), che ogni reparto richiede (*mod.* 115) per i proprî operai e che distribuisce. Ritirato e controllato il contante, ogni operaio restituisce la busta, che serve, perciò, come documento di scarico dell'eseguita operazione, per parte degli Uffici interessati. Verificate dalla Contabilità d'officina, le buste sono elencate (*mod.* 116), ed archiviate. Le quitanze dei pagamenti effettuati « fuori busta » (*mod.* 117) sono trasmesse alla Mano d'opera che le riunisce, le controlla e le invia alla Contabilità d'officina, per le occorrenti annotazioni sui libri degli uscenti, degli infortunati, ecc. Delle competenze non potute distribuire per qualche ragione, si annotano i dati sui *resoconti pagamenti effettuati* (*mod.* 118) e sulle *distinte versamenti mercedi non riscosse* (*mod.* 119).

UFFICIO MANO D'OPERA (*Modulo* 110).

Prelievo del giorno alla Cassa Generale di Mano d'Opera ....

SETTIMANA N° .... *dal* .... *al* ....

	Libro		Libro		Libro		Libro		Libro		TOTALE	
Pagamenti												
Cottimi .... *L.*												
Percentuali per straord. .. »												
Saldo gestione precedente »												
Varie (1) .... »												
Totale a pagarsi L.												
A dedurre:												
Anticipi effettuati ...... *L.*												
Anticipi effettuati in più »												
Totale L.												
Saldo pagamenti .... *L.*												
Rimborsi e indennità operai uscenti												
Deposito cauzionale...... *L.*												
Interesse 5 % su deposito »												
Indennizzo per licenziam. »												
Totale pagamenti L.												
Riscossioni												
Ritenute:												
Multe { c/ Ditta........ *L.*												
Multe { c/ Operai ...... »												
Deposito cauzionale .... »												
Assic. disoccupazione .... »												
» invalidità e vecchiaia »												
Anticipi per ritardo paga »												
Totale riscossioni L.												
Totale a prelevarsi L.												

(1) e dimostrazione relativa.

Il Capo Ufficio Mano d'Opera ....

Libro ....

UFFICIO MANO D' OPERA

(*Modulo* 111).

Distinta anticipi per la settimana ....

del Reparto ....

Nº	NOME DELL'OPERAIO	Importo	Nº	NOME DELL'OPERAIO	Importo

Libro ... .

(*Modulo* 112).

UFFICIO MANO D' OPERA

RIEPILOGO per REPARTO

Settimana dal .... *al* ....

N. operaio	Reparto	Totale competenze	Anticipo per ritardo paga	Importo già pagato			Importo netto
	Presenti						
	Assenti						
	Totale						

(*Modulo* 113)

N. del reg. ....

BUSTA COTTIMO ....

		IMPORTO	
RITENUTE		L.	....
per acconti già corrisposti L.	....	...	
per multe (1) .... »	....	...	
....	....	...	
Totale L.	....	...	
Residuo netto L.		....	...

(1) Vedi pagina 248 e *modulo* 110 (multe c/ operai).

(*Modulo* 114)

	REPARTO
NUMERO	OPERAIO

Busta Anticipo (1) **Settimana N.** ....

Lire ....

NB. La verifica del denaro deve effettuarsi SUBITO e non verranno accettati reclami quando l'operaio avesse già abbandonato il locale di pagamento.

(1) Vedi *modulo* 111.

(*Modulo* 115).

UFFICIO MANO D'OPERA

Il Reparto .... richiede le buste sottonotate.

Numero	COGNOME	SETTIMANA dal	al	COTTIMO MESE DI

Li ....

p. *Il Reparto richiedente* ....

(La distinta si consegna ordinariamente all'Ufficio Paghe prima delle 11, se il pagamento deve effettuarsi al mattino, e prima delle ore 18, se il pagamento si effettua nel pomeriggio. Come si è notato nel testo, l'accertamento della mano d'opera si effettua per il tempo dal giovedì al mercoledì successivo, affinchè l'Ufficio Paghe prepari la liquidazione per il sabato).

(*Modulo* 116).

UFFICIO MANO D'OPERA

Settimana dal .... *al* ....

Buste per il Reparto ....

Prelevate dalla Cassa N. .... *Buste.*

Firma del Pagatore

....

SPECIFICA BUSTE RITORNATE PAGATE

— — — — — — —

Buste pagate, come dalla specifica qui sopra .... N. ....

Buste non pagate (1) .... » ....

» » con reclamo — — — — .... » ....

V° *L'Ufficio Paghe* Totale, come da prelievo, N. ....

....

(1) Vedi distinta, *modulo* 110.

N. ....   (*Modulo* 117).

Ufficio Mano d' Opera

(*Data*)..............................

Spett. Ufficio Contabilità Officina

Vi rimettiamo le sottoelencate quietanze per pagamenti effettuati.

Gestione	N. ricevuta	N. operaio	Nome	Importo	Gestione	N. ricevuta	N. operaio	Nome	Importo

V° L'Ufficio Contabilità Officina   *V*° L'Ufficio Mano d'Opera

....

N. ....   (*Modulo* 118).

Ufficio Mano d' Opera

RESOCONTO PAGAMENTI EFFETTUATI

Liquidazioni: *Gestione* .... *Mese di* ....

Anticipi: *Settimana dal* .... *al* ....

Reparti	Buste prelevate dalla Cassa	Buste pagate	Buste da pagare	Buste giacenti		*Osservazioni*
				N. operaio	Importo	

li ....

V° L'Ufficio Mano d'Opera   *V*° L'Ufficio Contabilità d'Officina

....

(*Modulo* 119).

N°

Ufficio Mano d' Opera

DISTINTA DI VERSAMENTO

per mercedi dovute ad operai e dai medesimi non ritirate

dal .... *al* ....

Num. d'ordine	Cognome e Nome	Causale	Periodo	Importo	*Osservazioni*

li ....

V° L'Ufficio Paghe ....

V° Il Capo Ufficio Mano d'Opera ....

***

f) Classificazione e riepilogo della mano d'opera.

Si è visto come la spesa di mano d'opera si contabilizza e si paga. Vediamo ora, brevemente, come essa si riassume e si ripartisce fra le Commesse. Per necessità di trattazione, abbiamo riprodotto, dopo le cartine di lavoro ad economia, nelle quali il costo del lavoro stesso si rispecchia e si applica alla Commessa di competenza (cfr. la sintesi delle registrazioni in calce alla cartina *mod.* 92), anche un tipo di prospetto per il riassunto delle cartine (cfr. *mod.* 94).

Analogamente si è fatto per il lavoro a cottimo, per il quale, dopo due modelli di cartine (*moduli* 95-96), si è riportato uno dei molti tipi di «bolle» (*mod.* 97), per la sintesi delle cartine di cottimo, uno specchio di riepilogo delle bolle (*mod.* 98) e la scheda di classifica dei cottimi (*mod.* 99).

Le indicazioni che figurano sui prospetti ricordati, danno già, di per sè stesse, un'idea del procedimento. Si tratta, in sostanza, dello spoglio dei dati contenuti nelle cartine, intestate per l'esecuzione dei lavori, e del loro riparto.

Siccome l'emissione dei tre differenti tipi di Commesse è rigorosamente compiuta in base ad un numero fisso, che contraddistingue ogni Commessa, e lo stesso numero figura sui varî documenti di esecuzione, le operazioni di riepilogo risultano *rapide* e *precise*,

Lo stesso dicasi per il computo riassuntivo del lavoro *straordinario*, di quello *esterno* (o di trasferta), ed eventualmente, di quello *notturno*. È evidente che se i lavori effettuati dalla maestranza a titolo di lavoro straordinario, o esterno, o notturno, non sono destinati alle Commesse enunciate al § 27 (*a*) ma ad esempio, a riparazioni per conto di clienti, o per ordinazioni particolari che non rientrano, comunque, in alcuna delle tre classi-tipo di Commesse, le somme spese vengono sintetizzate in altri specchi di cui abbiamo pure riprodotto qualche modello (cfr. *moduli* 100-101).

I prospetti rappresentativi della spesa di mano d'opera vengono successivamente ordinati, Commessa per Commessa, secondo la caratteristica dell'ordine di emissione di queste, e raggruppati nei tre gruppi distinti:

mano d'opera per Commesse di produzione,
» » Commesse di produzione interna,
» » Commesse di spese generali.

Il riepilogo consuntivo è quindi formato da tre cifre, delle quali la Contabilità Generale *accredita il Conto aperto alla mano d'opera e addebita i conti riassuntivi della lavorazione* (*moduli* 120-121-122).

***

Nel *modulo* 120 figura una colonna destinata a raccogliere i costi per le macchine. Non crediamo doverci trattenere su questo punto, più di quanto occorra per dimostrare che anche le scritture per il lavoro delle macchine sono suscetti-

bili di opportuna esemplificazione (*cartine ore funzionamento - schede controllo costi - bolle consumo forza o combustibile o carburante, ecc. - tabelle rendimento - fabbisogno lubrificanti, ecc.*). Tali scritture, dopo la diffusa trattazione esposta per i costi delle materie e per mano d'opera, non hanno — però — particolare interesse. Per quanto, poi, riguarda *la manutenzione* dei macchinari, e cioè le spese inerenti all'alimentazione, a lubrificanti, a parti di ricambio, ci richiamiamo alle spese per *materiali di consumo*, che rientrano nelle *Spese generali industriali*.

Allo scopo prevalentemente statistico, le grandi Aziende redigono diagrammi e cartogrammi, nonchè speciali *Riassunti Paghe* (*mod.* 123), nei quali la spesa di mano d'opera è, settimanalmente classificata; altri *Riassunti-situazione*, nei quali la paga oraria è distinta *secondo i reparti di lavorazione o per gruppi di maestranze* (vedi, per esempio, *mod.* 124), ed altre scritture ancora di variabilissimo tipo, che integrano utilmente i moduli fondamentali che siamo venuti via via illustrando nel presente capitolo.

MODULI ESEMPLIFICATIVI

(*Modulo* 120).

Mano d'opera per Commesse di Produzione

N° Commessa	Foglio di costruzione	Ore ad economia		Ore a cottimo		N° Macchine	Importi
		N° cartine	N° ore	N° cartine	N° ore		

(*Modulo* 121).

Mano d'opera per Commesse di Produzione Interna

N° Commessa (1)	CAUSALE	Ore ad economia		Ore a cottimo		IMPORTI	
		N° cartine	N° ore	N° cartine	N° ore		
101	Impianti riscaldamento						
102	Tubazioni acqua per incendio						
103	Montacarichi, ecc.						
104	Impianti luce e forza						
105	Telefoni e campanelli segnalatori						
—	....						
—	....						
110	Modelli e stampi						
—	....						
—	....						
120	Attrezzi ed utensili						
121	Manutenzione e riparazione stabili						
—	....						
—	....						
123	Manutenzione e riparazione macchinari						
—	....						
—	....						
—	....						
—	....						
—	....						
—	....						

(1) Vedi pag. 153 e segg.

(*Modulo* 122).

Mano d'opera per Commesse di Spese Generali

N° ordinaz.	REPARTO	Ore	Paga oraria	Importo	Cointeressenze Premi Gratifiche
	Pulizia				
	Trasporti				
	Collaudatori				
	Manovali				
	Montacarichi, ecc.				
	Pompieri				
	Sorveglianti				
	ecc.				

(*Modulo* 123).

RIASSUNTO SETTIMANALE DELLE PAGHE

Settimana dal . *al* . . . . *Mese di* . . . .

N. d'ordine	REPARTI	Mano d'opera produttiva		MANO D OPERA DI SPESE GENERALI				Importo totale
		Oraria	Cottimi	Utensilisti Modellisti, ecc.	Manovali e Magazzinieri	Personale vario	Percentuali	
1	Trapani, Pialle, Frese							
2	Torneria							
3	Automatici							
4	Bolloneria							
5	Fucinatori							
6	Pulitori e Nichelatori							
7	Collaudi							
8	Montaggio motori							
	ecc.							

(*Modulo* 124).

Classificazione paghe orarie per Gruppi di maestranza (1)

SEZIONI	Nº ore	Remunerazione oraria fissa	Supplementi (2)	Totale	Commessa Nº (3)	Commessa Nº	....
Maestranza maschile							
Orario normale							
» straordinario (4)							
» esterno normale							
» esterno straordinario							
Lavoro notturno							
Maestranza femminile							
Orario normale							
» straordinario							
» esterno normale							
» esterno straordinario							
Fanciulli							

(1) Vedi moduli 92, 93, 94. — (2) Supplementi, bonifici, integrazioni di paga, premi, ecc. — (3) Cfr. l'elencazione a pag. 152 e segg. — (4) Cfr. il modulo 100.

CAPITOLO XV.

IMPUTAZIONE INDIRETTA DELLE SPESE GENERALI INDUSTRIALI

Scritture elementari — Scritture riassuntive.

§ 34. **Scritture elementari.** — Le spese generali industriali, per la loro particolare importanza, formarono già oggetto distinto del nostro studio, nei capitoli VI e XII, in cui vennero esaminate e classificate. Restano ora a spiegare le scritture elementari, con le quali esse sono raccolte e riepilogate. Il breve esame ci porge l'occasione di far cenno della funzione di alcuni uffici.

Non insistiamo sul valore indicativo (vedi pag. 49 e seguenti) che presentano le percentuali di spese generali, nei riguardi del costo di produzione e, quindi, dell'andamento industriale dell'Azienda; osserviamo, soltanto, in questa parte speciale, che l'incremento, la riduzione, la stazionarietà di dette percentuali non offrirebbero mezzo di efficaci rilievi e provvedimenti, se non si potessero contemporaneamente individuare quale fase di lavorazione, o quale reparto debbano venire modificati, o nell'organizzazione o nel procedimento tecnico, per ridurre le spese che siano riconosciute eccessive.

Per questa ragione, nelle grandi industrie, le spese generali sono *annotate reparto per reparto*, *lavorazione per lavorazione*, e le relative Commesse sono contraddistinte da un numero che rappresenta quindi il riferimento per identificare prontamente reparti, gruppi, squadre, operai singoli, macchine, destinati ai lavori a cui la Commessa è intestata.

Per ognuna delle Commesse elencate alla pagina 153 (numeri da 101 a 124), la Contabilità d'officina adotta una serie di scritture *per la mano d'opera*, ed un'altra serie per i *materiali di consumo*.

Trattandosi di mano d'opera improduttiva, liquidata generalmente, come già si è detto (pag. 44), con mercedi fisse, o paghe orarie, si adattano facilmente con opportune modificazioni, le scritture esposte per la mano d'operà ad economia e — per i riassunti — il *Foglio giornaliero mano d'opera di spese generali* (*mod.* 125).

I materiali di consumo prelevati dal magazzino con i soliti buoni, completati dai distributori con l'applicazione dei costi, sono, a lor volta, riassunti, nei *riepiloghi materiali di consumo* (*mod.* 126), sui quali figurano i riferimenti di controllo.

Documentazione un po' più caratteristica richiedono le Commesse per *disegni*, *modelli*, *stampi*, *attrezzi ed utensili*, *studi ed esperienze*, *manutenzione e riparazione dei macchinari*, perchè sono, in genere, eseguite da altrettanti riparti tecnici appositamente organizzati con attrezzature e personale specializzati.

Ogni ufficio ha, generalmente, un capo da cui dipendono disegnatori, modellisti, progettisti, a cui pervengono le disposizioni e le istruzioni per l'esecuzione dei lavori (*mod.* 127).

Eseguiti gli studi preliminari per una data Commessa, viene compilato il riassunto (*modulo* 128) sul quale si elencano i particolari costruttivi, corredati dai bozzetti, che riportano, naturalmente, il numero di elementi per macchina, i materiali, ecc.

Le eventuali rettificazioni si comunicano al Direttore d'officina.

Quando i disegni previsti per una costruzione sono completati, si archiviano. Per la loro registrazione (*mod.* 129), si procede secondo diversi criterî. Come già vedemmo per l'Ufficio Ordinazioni, si adottano correntemente gli schedari anche per la collocazione dei modelli. Nel Magazzino si impiegano altre scritture di uso intuitivo (*moduli* 130).

Cenno meno rapido richiede il *reparto attrezzi e utensili* che costituisce spesso, nelle grandi Aziende, una vera e propria officina ausiliaria (1), avente lo scopo di fabbricare gli utensili necessarî a lavorazioni per Commesse di produzione, e di distribuirli pel tramite di Magazzino autonomo.

L'attrezzeria prepara, in tempo utile, gli utensili di uso comune e corrente, in modo che ne esista sempre uno stock sufficiente, sia per le lavorazioni in corso, sia per quelle che si dovranno iniziare.

Il rifornimento degli utensili e la loro manutenzione equivale, per certe industrie (meccaniche, tessili) ad una ragguardevole quota di spese generali, che è, però, compensata dall'economia di tempo che l'operaio realizza quando, trovandosi con un utensile inservibile, non è costretto a ripararlo, ma può servirsi di un utensile di riserva. La Direzione di Officina deve, quindi, essere in grado, all'atto di aprire le Commesse, di prestabilire il numero di utensili da produrre.

L'*utensileria* è, quasi sempre, organizzata, nelle grandi industrie, come una officina autonoma, con reparti ed uffici proprî, proprî collaudi e magazzini. La contabilità di lavorazione tiene quindi la registrazione dell'utensileria nettamente separata da quella della produzione e addebita ogni lavorazione produttiva del rispettivo costo di utensili consumati.

---

(1) Prof. ing. ODOARDO HARLEY DI SAN GIORGIO, *L'organizzazione e la direzione dell'officina meccanica*. — Torino, Lattes, 1922 — pagg. 282, 284, 285.

Fra le scritture elementari, troviamo, perciò, un modulo per ordinazioni agli operai utensilisti (*mod.* 131), compilato dal segretario del reparto, su ordinazioni del Capo Officina, modulo in duplice copia, di cui una serve per registrare le ore di lavoro, l'altra per riportarvi le dette ore, già controllate sul tagliando paga.

La produzione mensile, distribuita per reparti utensileria, si rispecchia su di un *Rendiconto* (*mod.* 132).

Gli utensili prodotti si consegnano ai reparti, contro bolla di prelievo, a cui corrisponde una bolla di versamento (*modulo* 133).

Ogni riparto stabilisce una dotazione di utensili ai proprî operai, facendone registrazione su cartoncini a madre e figlia (*mod.* 134); se l'operaio lascia lo stabilimento, la restituzione deve figurare su di un foglietto (*mod.* 135), che serve all'Ufficio Mano d'opera per accertare gli eventuali smarrimenti o deterioramenti, il cui equivalente è trattenuto sulla mercede di liquidazione.

Dalle matrici dei *buoni* e dalle copie delle *bolle* (completati gli uni e le altre con prezzi ed importi) si ricavano i dati per il controllo del rendiconto di produzione giornaliero, settimanale, mensile, di gestione.

I reparti possono anche prelevare dal Magazzino utensili con altri *buoni* (*mod.* 136), firmati dai segretari di riparto. Il Magazzino registra i buoni, li completa coi prezzi ed importi e li passa sintetizzati in riassunti, alla Contabilità di lavorazione, che se ne serve per la compilazione del rendiconto ripetuto più sopra.

In quanto all'Ufficio studi ed esperienze, che nelle grandi industrie assorbe spese notevoli, riteniamo non sia il caso di soffermarci sulla sua importanza. Da questo Ufficio, che riveste particolari caratteristiche scientifiche e tecniche, di-

pendono in gran parte i miglioramenti e perfezionamenti da apportarsi al prodotto.

Ogni industria organizza il proprio Ufficio in base alla natura delle materie prime adoperate, ed al tipo della lavorazione alla quale le materie stesse sono soggette.

Si hanno quindi gabinetti, o laboratori, per ricerche ed analisi chimiche, fisiche, metalloscopiche, micrografiche; per prove di resistenza, purezza, tempera; per assaggi di combustibili solidi, liquidi; per materiali refrattari; per prove alla trazione, compressione, flessione, recisione, ecc.

Per conseguenza, l'Ufficio stesso è dotato di apparati scientifici, fotografici, microscopici, ecc. I risultati delle prove, saggi, esperienze si comunicano direttamente al reparto che le ha richieste, ed una copia del verbale viene anche rimessa all'Ufficio tecnico ed alla Direzione di Officina.

Le scritture elementari per l'Ufficio in esame riguardano quindi materiali, apparecchi, ecc., nonchè stipendi e salari, per i quali è superflua qualsiasi esemplificazione.

Per la *manutenzione e riparazione dei macchinari* si organizza l'Ufficio *Manutenzione ed esercizio impianti*, che sorveglia la conservazione degli stabili, macchinari, e in genere, di quanto costituisce il capitale fisso industriale dell'Azienda. Esso dispone, inoltre, per la pulizia, lubrificazione, rettificazione, registrazione delle macchine operatrici, per i servizi di riscaldamento, illuminazione, ventilazione, aspirazione, distribuzione di acqua, gaz, aria compressa, forza motrice, ecc.

Fra le scritture elementari vi sono bolle e fogli con cui si registrano i materiali accennati sopra, ed i salari di queste particolari maestranze. Ricordiamo pure i *cartoncini macchine* con cui si compilano *i registri macchine per reparto* (*mod.* 137).

Può avvenire che una macchina operatrice, per guasti, assenza di operai, deficienza di materie prime, insufficienza di attrezzamenti, rimanga inattiva. La Direzione d'Officina deve essere, in questo caso, prontamente informata, dal segretario del reparto, al quale appartiene la macchina, per mezzo di un *rapporto giornaliero* (*mod.* 138), dal quale si rileverà, in seguito, la quota di spese generali industriali da addebitare ai reparti, in cui le macchine stesse non sono in funzione. Il rapporto rappresenta pure un quadro statistico, con cui l'Officina provvede per riparazioni, sostituzioni, migliorie.

Il riassunto settimanale delle macchine (*mod.* 139), mette in rilievo il numero delle ore produttive ed improduttive da contabilizzare a carico di ogni Commessa.

Raccolte così tutte le spese generali di mano d'opera e di materiale, esse vengono riepilogate, ed il riassunto trasmesso alla Contabilità Generale per l'impostazione globale nei conti in essa funzionanti.

Imputazione delle spese generali industriali al costo di produzione.

Per l'imputazione delle spese generali alle singole Commesse, il sistema più pratico, e come già si disse, generalmente adottato, è quello da noi illustrato alle pagine 56 e seguenti, trattando dei criteri di ripartizione delle spese generali, *e cioè della ripartizione dell'intiero ammontare delle spese tra le varie Commesse, in proporzione alla mano d'opera produttiva applicata ad ognuna di esse.*

Lo stesso criterio di ripartizione è consigliabile anche per l'applicazione alle singole Commesse, dei deperimenti e degli ammortamenti, dei quali trattiamo nel successivo capitolo.

(*Modulo* 125).

CONTABILITÀ D'OFFICINA

N. ....

Commessa	Sotto Commessa	Reparto

Reparto ....

Foglio giornaliero Mano d'Opera di Spese Generali

Numero Operaio	Data: .... Natura del lavoro	Ore di lavoro	Percent. ore straordin.	Totale ore	Paga oraria	Importo
					Totale L.	

Il Capo Reparto ....

Il Segretario ....

(*Modulo* 126).

Riepilogo materiale di consumo per commesse di produzione interna

Giorno ....

RIFERIMENTI				REPARTO esecutore	Materiali e Quantità	PREZZO	IMPORTO
Commessa N°	Foglio (1) lavorazione N°	Cartina lavoro N°	Buono prelievo N°				

(1) o Conto di costruzione.

(*Modulo* 127).

REPARTO MODELLISTI

Ordine interno N° ....

N° foglio ordinaz.	N° del Disegno	N° del Pezzo corrispondente	Materia del modello	Esecuzione	*Osservazioni*

(*Modulo* 128).

UFFICIO MODELLI

RIASSUNTO

Macchina .... *Foglio N.* ....

Incarto N. .... *Ordine N.* ....

Modello N. ....

N. Disegno	N. particolare	Pezzi per Macchina	Denominazione	Schizzo

(*Modulo* 129).

UFFICIO DISEGNI

Archivio

Schede Classifica Disegni

N° distintivo	DESCRIZIONE	REPARTO di competenza	Collocazione archivio modelli

(*Modulo* 130).

Anno ....

SCHIZZO

Modificazioni ....

Riparazioni ....

Costo modello completo L. ....

Magazzino modelli

Tipo .... Modello N. ....

Disegno .... *Tavola* ....

Quantità	Eseguito		Materiale	Casse N°		Posizione scaffale
	il	da		Quantità	N°	

(*Modulo* 131).

CONTABILITÀ D'OFFICINA

Reparto Utensileria

ORDINAZ. N° ....

Commessa N. ....   *Sezione* ....

....

....

MATERIALE

N° Buono di prelevam.	Peso in Kg.	SPECIFICAZIONE	Fornitore	Prezzo unitario	IMPORTO

IL CAPO REPARTO ....

(*Modulo* 132).

CONTABILITÀ D'OFFICINA

Reparto Utensileria

Mese di ....

RENDICONTO della produzione passata al Reparto .... N° ....

Giorno	Ordinazione	Buono consegna	OGGETTO	Quantità	IMPORTO

(*Modulo* 133).

CONTABILITÀ D'OFFICINA — **REPARTO UTENSILERIA**

Commessa N. ....

BOLLA di versamento N° .... **del seguente materiale al Reparto** ....

OGGETTO	Quantità		Prezzo	Importo
	N°	Kg.		

Il Segretario del Reparto ....

REPARTO ....

Ricevuto il materiale come da Bolla N° ....

del Reparto Utensileria.

p. il CAPO REPARTO ....

Data ....

(*Modulo* 134)

CONTABILITÀ D' OFFICINA

CONSEGNA UTENSILI

Reparto .... *Operaio N°* ....

Data della consegna ....

L'operaio è responsabile degli utensili che ha in consegna.

Per prelevare utensili bisogna presentare il cartoncino o l'utensile usato, col relativo buono, firmato dal Capo Reparto.

Il presente cartoncino deve essere conservato con cura e presentato ad ogni richiesta.

Il Distributore *L'operaio*

....

(*Modulo* 135).

CONTABILITÀ D' OFFICINA

Utensili versati all'uscita dall'operaio

....

(Data) ....

L'operaio .... N. ....

ha fatto regolarmente la consegna de.......... utensil.......... e, per quanto riguarda i sottoscritti, può essergli liquidata la mercede spettantegli.

Il Capo Reparto *Il Consegnatario degli Utensili*

....

(*Modulo* 136).

CONTABILITÀ D'OFFICINA (Data) .... 192 ....

Commessa N. ....

BUONO di Prelievo N. .... **del Reparto** .... **al Magazzino Utensileria**

DENOMINAZIONE	Fornitore	Quantità		Prezzo	Importo
		N°	Kg.		

p. il Capo Reparto ....

(*Modulo* 137).

REGISTRO MACCHINE PER REPARTO

N° Matricola della macchina	Casa costruttrice	DESCRIZIONE della macchina	Accessori annessi	Data di entrata	Data di uscita	Provenienza	Destinazione	Osservaz.

(*Modulo* 138).

RAPPORTO GIORNALIERO

delle macchine inoperose al ....

N° macchina	N° Squadra operai addetti	Numero della macchina	Tipo	Motivazione

(*Modulo* 139).

RIASSUNTO SETTIMANALE MACCHINE

Macchina N. .... *Tipo* .... *Reparto* ....

RIFERIMENTI				DOMENICA		LUNEDÌ		....	SABATO	
Commessa N°	Foglio lavorazione N°	Cartina lavoro economia	Cartina lavoro cottimo	N° operai	Ore	N° operai	Ore		N° operai	Ore

RIEPILOGO: Ore lavoro produttivo N°............
» » improduttivo » ....
» di inattività » ....

§ 35. **Scritture riassuntive.** — Ad ogni *voce* di spese generali corrisponde, dunque, nelle grandi Aziende, una speciale Commessa, la quale raccoglie ogni elemento di costo di lavorazione e consumi non destinati a Commesse produttive. A tale scopo si usano appositi riepiloghi, intestati ad ognuna delle Commesse di Spese generali che la Direzione dell'Azienda ha creduto opportuno di stabilire, e che da noi — a titolo esemplificativo — vennero elencate alle pagine 153 e seguenti. Tali riepiloghi (*moduli* da 140 a 152) costituiscono una delle più importanti documentazioni statistiche dell'Azienda e hanno le loro sintesi, voce per voce, percentuale per percentuale, negli specchi moduli 153 e 154.

(*Modulo* 140)

Installazioni ed ingrandimento impianti

(Sintesi Commesse da 101 a 106) .... Semestre..............

		Officina		Diversi		Totale	
101. Impianti di riscaldamento	L.						
102. Tubazioni acqua per incendi...	»						
103. Montacarichi, ascensori, carrelli di trasporto, piattaforme	»						
104. Impianti di luce e forza	»						
105. Telefoni e campanelli segnalatori	»						
106. Impianti tempera	»						
ecc.							
Storni	»						
	L.						

(*Modulo* 141).

Modelli e Stampi

(Commessa N° 110) .... Semestre ....

	Mano d'op.	Materiale	Varie	Totale
Modelli per lavorazione .... L.				
Modelli per attrezzamenti ..... »				
Compensi modelli e stampi .... »				
L.				

(*Modulo* 142).

Attrezzi ed Utensili

(Commessa N° 120) .... Semestre ....

	Officina	Diversi	Totale
Utensili di misura e controllo (micrometri, calibri, compassi, ecc.) ... L.			
Morse da banco e per macchine .... »			
Mandrini a griffe, autocentranti per macchine .... »			
Piani di riscontro, incudini .... »			
L.			

(*Modulo* 143).

Manutenzione e riparazione stabili

(Commessa N° 121) ...... Semestre ....

	Officina	Diversi	Totale
Palazzina A – Uffici piano terreno . L.			
» – Direz. tecnica e diseg. »			
» – Magazzino generale . »			
» B – Uffici piano terreno . »			
» – Uffici 1° piano ..... »			
» – Uffici 2° piano ..... »			
Palazzine A e B – Scale, lavori esterni »			
Fabbricato officina C .... »			
» » D .... »			
» Rimessa .... »			
» Esperienze .... »			
» Magazzino ricambi ..... »			
Fabbricati C e D (cortili, lav. esterni) »			
ecc.			
Storni .... »			
L.			

(*Modulo* 144).

Manutenzione e riparazione macchinario

(Commessa N° 123) ...... Semestre ....

		Officina	Diversi	Totale
Macchine utensili	L.			
Motori elettrici	»			
Grue, paranchi, apparecchi sollevamento	»			
Trasmissioni, puleggie, poutrelles ...	»			
Rimozioni, trasporto e nuove installazioni macchinario	»			
Storni	»			
	L.			

(*Modulo* 145).

Manutenzione e riparazione mobilio

(Commessa N° 124) ...... Semestre ....

		Officina	Diversi	Totale
Mobili per arredamenti varî	L.			
Mobili per disegnatori	»			
Macch. da scrivere, calcolatrici, duplicatrici, macch. per tiratura disegni	»			
Scaffali, banchi, tavolini per officina, spogliatoi e magazzini	»			
Apparecchi per illuminazione, ventilazione e riscaldamento	»			
Oggetti varî d'uso officina (bilancie, recipienti, cesti ferro, ecc.)......	»			
	L.			

(*Modulo* 146).

Riepilogo manutenzione e riparazione capitali fissi

...... Semestre ....

		Officina	Diversi	Totale
Beni stabili	L.			
Impianti	»			
Mobilio ed oggetti varî	»			
Macchinario	»			
Attrezzi ed Utensili	»			
	L.			

(*Modulo* 147)

Mano d'opera di Spese generali

(Sintesi commesse da 200 a 216) ...... Semestre ....

200 — Pulizia e trasporto materiale	L.		
201 — Magazzinieri e distributori materiali.	»		
ecc.			
	L.		

(*Modulo* 148).

Consumi forza, luce, riscaldamento, acqua potabile

. . Semestre ....

Energia elettrica per forza A .... L.			
» » » B .... »			
» » luce A .... »			
» » » B .... »			
Tassa governativa e comunale produzione energia .... »			
Consumo gaz .... »			
Carbone coke per riscaldamento e tempera .. »			
Acqua potabile .... »			
Storni .... »			
L.			

(*Modulo* 149).

Materiale di consumo d'uso Officina

(Sintesi commesse da 230 a 246)

230 — Benzina .... L.			
231 — Olio .... »			
ecc.			
L.			

(*Modulo* 150).

Utensileria

(Commessa N° 247) ...... Semestre ....

Piccoli lavori di attrezzatura eseguiti nei reparti:			
materiale .... L.			
mano d'opera .... »			
Produzione attrezzi ed utensili:			
materiale .... »			
mano d'opera .... »			
Manutenzione attrezzi ed utensili di consumo (mano d'opera) .... »			
ecc.			
L.			

(*Modulo* 151).

Stipendi di Spese generali industriali

...... Semestre ....

	Officina	Diversi	Totale
Ufficio Tecnico .... L.			
Direzione tecnica d'officina .... »			
Contabilità d'officina .... »			
Ufficio mano d'opera .... »			
Capi Reparto .... »			
Capi Squadra .... »			
Ufficio capo officina e disegnatori d'officina .... »			
Segretari e magazzinieri d'officina .. »			
Gratifiche ed interessamenti .... »			
Manutenzione .... »			
ecc.			
L.			

(*Modulo* 152).

Spese generali industriali varie

.... Semestre ....

	Officina		Diversi		Totale	
Cancelleria e Stampati :						
Cancelleria e stampati .... L.						
Indenn. cancell. impiegati d'offic. »						
Carta, tela cianografica per disegn. »						
Accessori per normografi .... »						
Servizio sorveglianza notturna ...... »						
Trasporti e dogane .... »						
Materiale di consumo e varie ...... »						
ecc., ecc.						
Storni :						
Riscosso da operai per guasti .... »						
Multe varie .... »						
Riduzioni varie per scarti ...... »						
Rimborsi su trasporti .... »						
L.						

(*Modulo* 153).

Percentuale Spese generali industriali

...... Semestre ......

	Mano d'opera produttiva		Totale Spese Generali		Percentuale
Reparto Trapani, Pialle e Frese ... L.					
» Lavorazione cilindri ...... »					
» Bulloneria .... »					
» Fucinatori .... »					
» Fabbri .... »					
» Pulitori e nichellatori ..... »					
» Montaggio motori .... »					
» Calderai .... »					
» Esperienze .... »					
» Collaudo materiali .... »					
» Utensileria .... »					
» Falegnami .... »					
» Elettricisti .... »					
» Trasmissioni .... »					
Magazzini .... »					
Muratori .... »					
Manutenzione .... »					
Ufficio Tecnico .... »					
Direzione, Contabilità Officina, Mano d'opera, Capo Officina .... »					
ecc.					
L.					

Percentuale media mensile .... °/o sulla mano d'opera produttiva 1° Semestre anno precedente.
Percentuale media mensile .... °/o sulla mano d'opera produttiva 2° Semestre anno precedente.

(*Modulo* 154).

Statistica riassuntiva

...... Semestre ....

			Somme	Storni	Totale
Manutenzione e Riparazioni	Lavoraz. Officina	Materiale .. L.			
		Mano d'opera »			
	Lavori e forniture esterne .... »				
Utensileria ..	Materiale .... »				
	Mano d'opera .... »				
Materiale di consumo d'uso officina .... »					
Lavorazioni Reparto Esperienze .		Materiale ... »			
		Mano d'opera »			
Mano d'opera	Manovali .... »				
	Servizi diversi .... »				
	Magazzinieri .... »				
	Capi squadra .... »				
	Collaudatori .... »				
Stipendi	Personale tecnico d'officina ... »				
	» contabile e amminist. »				
	Direzione tecnica e d'officina .. »				
	Ufficio tecnico .... »				
	» manutenzione .... »				
	» diversi .... »				
Modelli e stampi	Lavoraz. Officina	Materiale .. »			
		Mano d'opera »			
	Lavorazione esterna .... »				
Assicurazioni .... »					
Brevetti .... »					
Forza, luce, riscaldamento .... »					
Varie	Cancelleria e stampati .... »				
	Mater. di consumo e servizi varî »				
	Trasporti e dogana .... »				
				Totale L.	

SPESE GENERALI DEL SEMESTRE PRECEDENTE L............

CAPITOLO XVI.

IMPUTAZIONE INDIRETTA DEI DEPERIMENTI E DEGLI AMMORTAMENTI

Definizioni e considerazioni sui deperimenti, sugli ammortamenti e sui fondi di rinnovamento — Metodi per la loro determinazione.

§ 36. **Definizioni e considerazioni.** — Nell'esposizione fin qui fatta si è accennato più volte ai deperimenti ed agli ammortamenti, sia nella parte introduttiva riflettente i criterî di valutazione del capitale industriale (pagina 36 e seguenti), sia nella trattazione riguardante il conto riassuntivo delle Commesse (pagina 62 e seguenti). *In quest'ultima abbiamo giustamente compreso i deperimenti e gli ammortamenti tra i fattori del costo di produzione.*

Sull'argomento del presente capitolo esistono parecchie monografie. Si occuparono altresì dei deperimenti e degli ammortamenti, più o meno diffusamente, quasi tutti gli scrittori e gli studiosi italiani e stranieri in materia di ragioneria, specialmente nella parte illustrativa del Bilancio (1)

---

(1) A. AMIAUD, *Des comptes de réserves dans les Sociétés par actions*, pag. 41.
V. ALFIERI, *Ragioneria Generale*, pagine 94-96.
P. BALDACCI, *Ammortamento del costo del capitale*, pagine 11, 13, 15, 16, 17, 28, 30, 33, 37, 39, 40, 41, 43, 46, 51, 53, 66.

Devesi però notare che, non soltanto nella pratica, ma perfino in alcune trattazioni dottrinarie, si adottano indifferentemente e talvolta erroneamente, le due denominazioni di deperimento e di ammortamento, tanto per indicare *la reale diminuzione di valore di un determinato elemento patrimoniale, in dipendenza specialmente dell'uso, quanto ancora per definire l'accanto-*

L. Batardon, *L'Inventaire et le Bilan*, pagine 81, 83. 143, 144, 145, 148, 152, 153, 155, 157, 163, 167, 187, 183, 335.

F. Besta, *La Ragioneria*, vol. I, pagine 85, 242, 247, 307, 308. — *Ragioneria Industriale*, pag. 217.

C. Bellini, *Ragioneria Generale*, pag. 61.

L. Croizé, *L'inventaire commercial et des Bilans en général*, pagine 111, 113, 125, 127.

Courcelle-Seneuil, *Manuel des affaires*, pag. 124.

L. Daubresse, *Du bilan et de l'inventaire*, pagine 13, 14, 15. — *Question des Bilans dans les Sociétés par actions* (in « Revue Internationale de Comptabilité », pag. 373, anno 1913).

L. Dicksee, *Depreciation, Reserve and Reserve Funds*, pagine 17, 28, 43 e seguenti.

A. De Gregorio, *I Bilanci delle Società Anonime*, pagine 149, 223, 224, 225, 230, 232, 233, 234, 235, 238, 239, 241, 249.

A. Guilbault, *Traité de comptabilité et d'administration industrielle*, pag. 83.

R. Fischer, *Die Bilanzwerte, was sie sind und was sie nicht sind*, II vol., pagine 57, 239,242.

P. Jannacone, *Il costo di produzione* (in « Biblioteca dell'Economista », serie IV, vol. IV, parte 2ª, 1904, pagine 90-93.)

L. Lefebvre, *Comptabilité Industrielle*, pagine 6, 75, 76, 77.

F. Lemaire, *Des amortissements et des réserves*, pagine 11, 15, 54, 55, 57, 60, 62, 66, 67, 77, 78, 82, 84, 88, 91, 116.

E. Lecoututier, *De l'amortissement industriel* (in « La France économique et financière », Cahiers commerciaux, 1912, pag. 559).

R. La Barbera, *Le Società commerciali*, pagine 234-236.

M. A. Neymark, *Les Bilans dans les Sociétés par actions*, pagine 7, 85, 98, 101.

W. J. Meeus *Des amortissements et des réserves dans les Bilans des Sociétés Anonymes*, pag. 9.

L. Rycx, *Comment on fait un Bilan*, pagine 88, 99, 100.

V. Vianello, *Istituzioni di Ragioneria generale*, pagine 109 e seguenti 113, 130, 131. — *Situazioni e Bilanci nelle Banche*, pag. 16.

E. Garcke J. M. Fells, *La Contabilità industriale in teoria e in pratica*, pagine 76 e seguenti.

C Vivante, *Trattato di Diritto commerciale*, vol. II, pag. 280.

G Zappa *Le valutazioni di Bilancio*, pagine 76, 77, 78 80, 82, 83, 84, 88, 98, 104, 130, 132, 133, 135, 137, 145, 147, 240.

namento di speciali fondi di ricostituzione di valori o di costi, che dovranno, rispettivamente, essere sostituiti, o scomparire, in periodi più o meno lunghi di tempo, dalle attività del Bilancio, perchè alcuni valori (*generalmente, impianti e macchinario*) o diventeranno inservibili o renderanno, in confronto di nuovi mezzi o processi tecnici di fabbricazione, più oneroso il costo di produzione, oppure perchè determinati costi, figuranti nelle attività del Bilancio, rappresentanti semplicemente delle spese, dovranno ripartirsi, agli effetti economici della gestione, tra più esercizi.

Riteniamo opportuno, senza dilungarci eccessivamente, per non turbare il desiderabile equilibrio nello svolgimento dei varî argomenti esposti nel volume, di fissare anzitutto, nel modo più chiaro possibile, *il concetto e la natura dei deperimenti, degli ammortamenti e dei così detti fondi di rinnovamento*, particolarmente nel riflesso della loro ripercussione sul costo di produzione.

Per *deperimento devesi intendere il consumo di un elemento del patrimonio, soprattutto in conseguenza dell'uso.*

La quota che lo rappresenta « dovrebbe » quindi equivalere all'esatta diminuzione effettiva di valore di quel determinato elemento patrimoniale.

Diciamo « *dovrebbe equivalere* », perchè evidentemente, tale quota, per la imprecisabile misura del deperimento, non può essere che *teorica od ideale.*

Il computo infatti per accertarla, non può avere per base una formula matematica, il cui risultato rappresenti *l'effettiva diminuzione* di valore realmente avvenuta. D'altra parte poi, indipendentemente da ogni formula o calcolo, questa diminuzione non è suscettibile di una esatta determinazione, nè con mezzi meccanici, nè con procedimenti pratici di qualsiasi natura.

Neppure essa può dirsi esattamente rappresentata dalla differenza tra il *valore iniziale ed il valore di stima*, richiamati dal prof. Vianello (1), perchè in funzione, in questo caso, dei variabili criterî di valutazione.

Gli ammortamenti riguardano invece la ricostituzione di poste figuranti nel Bilancio, rappresentanti valori o costi che dovranno essere, in successo di tempo, rispettivamente sostituiti in tutto od in parte, od integralmente eliminati.

Mentre però i *valori*, che dovranno essere rinnovati in tutto od in parte, e per i quali viene accantonato un fondo denominato appunto « *di rinnovamento* o *di ricostituzione* », sono, come già si disse, beni materiali, *le spese, o costi che dir si voglia*, costituiscono invece una serie caratteristica di *beni immateriali* o *elementi complementari del patrimonio*. Essi sono rappresentati, nei Bilanci delle Società industriali, *dalle spese d'impianto, dai costi dei brevetti, dei marchi, dei modelli, e da quello dell'avviamento dell'Azienda*, quando, naturalmente, *questo sia stato valutato ed abbia formato oggetto di costo* all'atto del rilievo o della trasformazione dell'Azienda, che — nel caso più frequente — è da individuale a sociale.

Tutti questi elementi complementari, destinati, per la loro speciale origine e natura, a scomparire più o meno rapidamente, *sono in realtà delle vere e reali spese ripartibili tra vari esercizi*, per le quali il criterio di ammortamento praticamente più consigliabile, qualora la potenzialità dell'Azienda lo permetta, è quello dell'applicazione ad esse della maggiore quota possibile di ammortizzo, in relazione, ben s'intende, all'elasticità del Bilancio, come avemmo occasione di esporre alle pagine 38 già richiamata e seguenti, nel paragrafo riguardante i « Criterî di valutazione del capitale industriale ».

---

(1) V. VIANELLO, op. cit., pag. 110.

Qualora á queste *attività*, definite *evanescenti* (pag. 39) non venissero applicate, in tutti gli esercizi, le quote di ammortamento o di ripartizione, che dir si voglia, tutto l'onere dell'integrale ammortamento di esse verrebbe poi a pesare sul risultato economico di un solo esercizio, e cioè di quello, in cui, per assoluta necessità, dette attività dovranno venire completamente eliminate, perchè la loro impostazione nel Bilancio non sarebbe più giustificabile.

A chiarire maggiormente il concetto basterà prendere in esame le voci più comuni che si riscontrano nei Bilanci delle Società industriali, sotto la denominazione di *spese d'impianto brevetti, stampi, modelli e concessioni.*

In merito ai brevetti, è evidente che, se per il tempo che è trascorso dalla data della loro concessione, essi non godono più il privilegio, dal quale soltanto scaturiva il loro pregio, perchè diventati di dominio pubblico, *e se i modelli e gli stampi*, per le variazioni sopravvenute nella lavorazione o nel programma industriale dell'Azienda, non sono più utilizzabili, il loro valore diventa pressochè nullo e la relativa voce nel Bilancio non trova più, come si disse, alcuna giustificazione.

Infine, nei riguardi delle concessioni, caratteristico è l'esempio della concessione da parte del Governo di linee ferroviarie, in forza della quale esso si riserva il diritto di riscattare, senza corrispettivo, tutto l' impianto fisso, dopo un certo periodo di tempo. Qualora l'impresa esercente dette linee, non tenesse conto, per ogni Bilancio, di quote costanti o variabili di ammortamento, che sommate insieme, non corrispondessero, allo scadere della concessione, al valore che l' impresa stessa perde in conseguenza dell'esecuzione della clausola del riscatto, essa verrebbe a trovarsi, nel momento in cui abbandona l'esercizio della linea, con una effettiva diminuzione del suo capitale, pari al valore che deve abbandonare.

Giustamente le quote di ammortamento vennero definite anche di ricostituzione di capitale, perchè, infatti, la loro funzione è quella di ricostituire un valore capitale che, ripetiamo, per la sua natura, deve fatalmente scomparire dalle attività dell'Azienda.

Benissimo delinea il De Gobbis (1) le quote di ammortamento, *asserendo che mediante esse l'attivo viene reintegrato e con esse viene mantenuta la integrità del capitale sociale.*

Della stessa natura dei fondi di ammortamento sono, in genere, i cosidetti fondi di rinnovamento o di ricostituzione. Con tali denominazioni si usa indicare specificatamente lo ammortamento destinato agli impianti industriali ed al macchinario (2).

Mentre però i fondi di ammortamento devono, nel loro ammontare, essere contenuti nei limiti del valore o del costo da ammortizzare, i fondi di rinnovamento si estendono talvolta anche al maggiore costo che gli impianti nuovi avranno in confronto a quelli attualmente in uso (3).

Qualche volta, poi, *per il fondo rinnovamento*, vengono materialmente accantonate le somme di denaro occorrenti per fronteggiare le spese dei nuovi impianti, allo scopo di non far risentire all'esercizio nel quale si farà l'acquisto, un'improvvisa diminuzione di disponibilità.

Nelle rarissime applicazioni che si riscontrano di ciò nella pratica, il denaro necessario viene investito in titoli di riposo, oppure depositato alle Banche in conto corrente, di guisa che l'Azienda ha sempre a propria disposizione in

---

(1) F. De Gobbis, *Il Bilancio delle Società Anonime*, pag. 171.

(2) La legge ed il regolamento sull'assunzione diretta dei pubblici servizi da parte dei Comuni, 29 marzo 1903, n° 103 all'art 63 stabilisce che fra gli elementi del costo del servizio deve figurare « *una quota per la costituzione di un fondo di ammortamento per la rinnovazione e ricostituzione del capitale d'impianto.*

(3) Dott. L. Pozzi, « Il Giornale dei Ragionieri », 31 gennaio 1925, n° 122.

qualsiasi momento le somme occorrenti per rinnovare i proprî impianti (1).

Prima di esaminare i metodi più usati nella pratica per la determinazione dei deperimenti e degli ammortamenti è bene chiarire l'influenza dei medesimi sul costo di produzione.

Nella pratica prevale, talvolta, il concetto, *completamente errato*, che si debba procedere al computo dei deperimenti e degli ammortamenti, soltanto quando questo possa effettuarsi con gli utili dell'esercizio e che, per conseguenza, specie gli ammortamenti, non debbano venire applicati, qualora il risultato economico della gestione si traduca in una perdita.

Questo concetto denota una completa incomprensione dei caratteri e della natura dei deperimenti e degli ammortamenti.

Tanto gli uni, quanto gli altri, al pari del costo della materia prima, della mano d'opera e delle spese generali, sono fattori del costo di produzione; se di essi non viene tenuto il dovuto calcolo, il Bilancio non può, evidentemente, rispecchiare il risultato economico della gestione.

Essi devono, in qualunque caso, venire regolarmente applicati, indipendentemente dalle risultanze dell'esercizio.

Giustamente osserva il Daubresse (2) che gli ammortamenti sono, nella loro essenza, un'operazione inevitabile come il pagamento del salario agli operai. Infatti, supponendo, per un istante, che il salario agli operai venga ad essi anticipato per un importo corrispondente ad alcuni esercizi (3), è evidente

(1) Ciò viene attuato, ad esempio, dall'Azienda Elettrica municipale di Torino, la quale versa le somme stanziate in apposito conto corrente aperto con la Cassa del Comune.

(2) DAUBRESSE, *Du Bilan et de l'Inventaire*, pag. 15.

(3) A. CERUTTI, *Ammortamenti e Riserve nelle Società industriali*, pag. 31.

che si dovrà ripartire la somma anticipata, tra i varî esercizi, secondo la competenza di ognuno di essi.

Ora, la somma pagata per l'acquisto di una macchina non può considerarsi, per analogia, come la somma anticipata agli operai, per il tempo in cui la macchina potrà servire? Il Daubresse chiama con felice espressione *salario della macchina la quota di deperimento da applicarsi alla medesima;* e tale infatti è, sotto il punto di vista del carico che di esso deve essere dato alla gestione industriale.

Riteniamo inutile insistere sugli ammortamenti delle spese d'impianto, dei brevetti, dei modelli, ed in genere di tutte le poste del Bilancio che rappresentano *costi da ripartire tra più esercizi*, allo scopo, come già si è detto, di salvaguardare l'integrità del capitale sociale.

Ripetiamo che trascurare l'applicazione dei deperimenti e degli ammortamenti, perchè il risultato economico dell'esercizio si chiude con una perdita o non consente una somma di utili per controbilanciare gli ammortamenti, è gravissimo errore, le cui conseguenze si traducono, evidentemente, nel Bilancio, il quale non può certo rappresentare la vera situazione patrimoniale ed il reale risultato economico dell'esercizio se, nella valutazione delle sue poste, non si sia tenuto calcolo di tutte le effettive diminuzioni di valore (*deperimenti*), nonchè delle quote-parti di spese (*ammortamenti*), che per la natura delle medesime devono portarsi a carico delle singole gestioni.

Al pari della deficienza o della mancanza dei deperimenti e degli ammortamenti, alterano, a stretto rigore di logica, il Bilancio, *le quote esagerate di deperimento, o gli ammortamenti eccedenti il costo del valore o della spesa da ammortizzare.*

Mentre però la deficienza o la mancanza possono essere conseguenza di amare delusioni e sono sempre un sintomo di poca avvedutezza e correttezza amministrativa, *l'eccedenza* ha

— invece — spesso, l'encomiabile scopo di vieppiù consolidare il patrimonio sociale, formando delle riserve occulte, delle quali tratteremo in apposito capitolo.

§ 36. **Metodi per la determinazione dei deperimenti e degli ammortamenti.** — La determinazione dei deperimenti e degli ammortamenti deve essere, dunque, fatta nei varî esercizi, con criterio costante, in modo da non portare degli squilibrî tra un esercizio e l'altro.

Ciò non vuol dire, ripetiamo, che non sia consigliabile negli esercizi che si chiudono con utili eccezionali, una più larga applicazione della quota di ammortizzo, specie delle spese e dei costi; in questo caso però, è necessario tenere presente, nello studio, esame e confronto dei costi di produzione dei varî esercizî, la maggior quota applicata, onde mantenere, nella gestione industriale ed in quella commerciale, il giusto equilibrio tra il reale costo di produzione e quello di vendita.

Nel pregevole lavoro di E. Piccoletti e C. Marchiaro (1) sugli *Ammortamenti*, che costituisce uno studio chiaro e coscienzioso di così importante argomento, sono diligentemente svolti, alle pagine 90 e seguenti, i varî metodi da seguirsi per il computo dei deperimenti e degli ammortamenti.

Merita pure speciale menzione l'opera recente di F. De Gobbis (2), nella quale, egli tratta molto diffusamente i *vari processi di ammortamento*, facendo ad essi seguire un esame critico, che denota uno studio profondo della materia.

In questa nostra trattazione, che ha, più di tutto, lo scopo di rappresentare, a grandi linee, l'Azienda industriale nel suo funzionamento pratico, ci limiteremo alla semplice esposizione dei metodi, quale viene prospettata dagli autori ora citati.

---

(1) Biblioteca di Ragioneria applicata, diretta dal prof. G. Rota, vol. XXIV.

(2) Op. cit., pag. 211 e seguenti.

Da Piccoletti e Marchiaro (1) i metodi vengono così riassunti:

1° *con quote eguali, ogni anno, sul costo di origine;*

2° *mediante una percentuale fissa, calcolata sul valore capitale successivamente ridotto.* Con questo metodo l'aggravio sul reddito diminuisce gradatamente ogni anno; esso, quindi, viene anche chiamato *metodo a rate ridotte od a percentuali fisse.*

3° *mediante una rata costante capace di ridurre a zero* (o ad un valore residuo) *il capitale deperibile in capo agli anni di vita dell'Azienda,* dopo aver calcolato, a carico del capitale ed a credito dei profitti, gli interessi annui.

Questo sistema è detto il «*sistema dell'annualità*», e poichè la somma di deperimento è costante, mentre diminuisce coll'andare degli anni la quota di interesse pel capitale da ammortizzare accreditata alla rendita, aumenta contemporaneamente la quota di ammortamento del capitale. L'ammortamento annuo progressivo di questa quota d'ammortamento del capitale è giustificato dal fatto che le somme di deperimenti, restando nell'Azienda, vanno ad aumentare il capitale circolante dell'impresa. L'incremento delle rate rappresenta l'ammontare degli interessi che si sarebbero potuti conseguire sulle precedenti quote durante il periodo in esame, se tali rate fossero state tolte dall'Azienda ed investite all'interesse equivalente;

4° *valutando di tempo in tempo il patrimonio e considerando la diminuzione di valore* (dopo aver tenuto conto degli aumenti), *come deperimento proprio dell'anno.* Con questo metodo, per ragioni evidenti, l'aggravio alla rendita negli anni successivi diverrà molto ineguale, poichè la riduzione del valore corrente di molti beni ha ben poca relazione coll'effet-

---

(1) *Gli ammortamenti*, pagina 90.

tivo deperimento, che va invece proporzionato all'uso che del bene si è fatto nel periodo in esame.

Il De Gobbis, a sua volta, (1) presenta un prospetto chiarissimo dei varî processi di ammortamento, che riproduciamo integralmente:

a quote costanti		quote proporzionali al valore originario da ammortizzare.
a quote variabili	*crescenti*	annualità di capitalizzazione annualità di ammortamento quote calcolate con percentuali crescenti sul valore originario da ammortizzare.
	decrescenti	quote proporzionali ai valori residuali. quote calcolate col metodo americano. quote calcolate con percentuali decrescenti sul valore originario da ammortizzare.
	irregolari	quote proporzionali alle ore di lavoro. quote proporzionali alle quantità di prodotti. quote proporzionali all'utile quote risultanti da rivalutazioni.

(1) Op. cit.

Questo autore classifica, quindi, anzitutto, i metodi in due principali categorie:

a) *mediante quote costanti;*

b) *mediante quote variabili.*

Al primo procedimento appartiene il metodo delle quote proporzionali al valore originario da ammortizzare, col quale metodo la quota annua costante di ammortamento è data dalla differenza fra il costo degli elementi da ammortizzare ed il valore residuale probabile, diviso per il numero degli anni durante i quali l'ammortamento dovrà farsi.

Data la sua semplicità di calcolo e di applicazione, questo è il metodo più diffuso (1).

Il secondo procedimento comprende l'ammortamento a quote variabili crescenti, decrescenti ed irregolari.

Per il computo dell'*ammortamento a quote variabili crescenti* si seguono le formule per la *determinazione delle annualità di capitalizzazione e di quelle per l'ammortamento di un debito.*

L'ammortamento a quote variabili decrescenti si calcola:

a) col metodo delle quote proporzionali ai valori residuali. Per questo vi sono due procedimenti diversi: col primo la tassa annua da applicare ai valori residuali è arbitraria, o è calcolata in funzione al costo originario, ed alla durata del periodo di ammortamento; nel secondo invece è calcolata anche in funzione al valore finale.

b) Col metodo americano, che consiste nel ripartire il valore da ammortizzare in parti direttamente proporzionali ai numeri che rappresentano, in ciascun anno del periodo di

---

(1) F. De Gobbis, Op. cit., *Le applicazioni pratiche e la critica dei vari procedimenti*, pag. 231.

ammortamento, le unità di tempo che mancano ancora alla fine del periodo.

c) *Col metodo delle quote proporzionali al valore originario calcolato mediante percentuali decrescenti*, col quale le quote di ammortamento vengono calcolate in base al valore originario da ammortizzare, con l'applicazione però di una percentuale che va decrescendo di anno in anno.

Finalmente tra i metodi irregolari il De Gobbis comprende:

a) *Il metodo delle quote proporzionali delle ore di lavoro*, col quale il valore da ammortizzare viene diviso per il numero delle ore di lavoro che si ritiene applicabile al funzionamento di quel determinato elemento patrimoniale.

Il quoziente ottenuto viene applicato, in questo caso, nei singoli esercizi, al numero effettivo delle ore di lavoro.

b) *Metodo delle quote proporzionali alla quantità di prodotti.*

Nella sua sostanza esso non differisce dal precedente, *perchè entrambi sono in relazione diretta alla produzione. Ma mentre con questo metodo l'unità base è rappresentata dall'unità di prodotti, col precedente metodo invece, è rappresentata dalle ore di lavoro.*

c) *Metodo delle quote proporzionali agli utili*, col quale le quote di ammortamento vengono proporzionate all'utile lordo, oppure all'utile netto.

d) *Quote risultanti da rivalutazioni annuali*, colle quali la quota di ammortamento rimane determinata dalla differenza tra il valore al principio dell'esercizio e quello di una nuova stima alla fine del medesimo.

In merito a questo procedimento abbiamo già avuto occasione di fare breve cenno in principio del presente capitolo (1).

---

(1) De Gobbis, op. cit., pag. 221, 253.

Un'altra classificazione dei varî metodi viene fatta dallo Schmalembach (1), *che li distingue in metodi diretti e indiretti.*

Questa classificazione però non riguarda il computo, ma bensì la forma di applicazione degli ammortamenti al Bilancio. Ne diremo quindi nello svolgimento della parte riguardante la forma dei Bilanci (2).

(1) E. SCHMALEMBACH, *Die Abschreibung*, pag. 84.

(2) Per l'imputazione dei deperimenti e degli ammortamenti alle singole Commesse, si richiama quanto venne detto nei riguardi della ripartizione delle spese generali, nel precedente capitolo.

CAPITOLO XVII.

PRODUZIONE

Magazzino prodotti — Collaudo — Consuntivi di costo.

§ 38. **Magazzino prodotti.** — Quando la lavorazione è compiuta, secondo le disposizioni della Direzione tecnica, comunicate con gli ordini alla lavorazione (*mod.* 42), ogni Commessa deve avere il *carico contabile dei costi assorbiti.* (Cfr. il Conto (6), pag. 66).

Col passaggio dei prodotti ai Magazzini, la Commessa viene accreditata del costo industriale, con l'addebito contemporaneo del medesimo al conto Produzione (Conto (7), pag. citata).

Il Magazzino riceve i prodotti accompagnati da apposite scritture elementari; il modulo 62, già riprodotto come documento accessorio della Contabilità di lavorazione, è anche adottato come *Avviso di esaurita lavorazione*, che i reparti trasmettono alla Direzione di Officina.

L'organizzazione contabile-amministrativa del Magazzino prodotti non è dissimile — nelle linee generali — da quella esposta al Capitolo XI per i Magazzini delle materie prime e dei materiali. Anche per il Magazzino della produ-

zione devono essere osservate, come per ogni altro magazzino, le norme più rigorose, per la conservazione, classificazione, ed il pronto rinvenimento degli oggetti.

All'atto della consegna dei prodotti ultimati al Magazzino, ogni reparto comunica (*moduli* 155, 155-*a*) alla Contabilità di lavorazione, i dati della produzione effettuata, mediante moduli riassuntivi, sui quali i segretari registrano:

la produzione giornaliera,

la produzione progressiva del mese,

la produzione residua a consegnare a saldo di Commesse in corso.

La Contabilità di lavorazione sintetizza le risultanze di tali rendiconti *sul prospetto del movimento materiale ultimato di lavorazione,* che riporta il numero degli oggetti giornalmente affluiti ai Magazzini prodotti, dai varî reparti, e, per ogni reparto, la rimanenza a consegnare (*mod.* 155-*b*).

Ogni Commessa è, poi, analizzata mese per mese, cosicchè nel prospetto relativo (*mod.* 156) la situazione contabile della medesima, agli effetti del movimento industriale, è immediatamente e chiaramente rilevabile.

I prodotti passano direttamente al Magazzino accompagnati, come già si è detto, dalla *fattura interna* (*mod.* 53), quando, come comunemente avviene, le verifiche di collaudo si compiano dopo la registrazione dei prodotti a carico del Magazzino stesso.

Talvolta però le verifiche di collaudo hanno luogo prima ancora di detta registrazione (vedi pagina 165). Nel primo caso è lo stesso Magazzino che informa il competente reparto dei collaudatori dell'esistenza dei prodotti da verificare, e trasmette copia della fattura interna, che sarà restituita, a collaudo eseguito, corredata della bolla di collaudo, della quale tratteremo fra poco.

Nel secondo caso, il reparto che ha ultimato la lavorazione avverte i collaudatori, e trasmette loro la fattura interna.

Il Magazzino riceverà, quindi, in carico, il prodotto perfetto e pronto alla vendita, senza le registrazioni provvisorie che si rendono invece necessarie nel primo caso, perchè con tale ordinamento, è evidente, che il *carico definitivò al Magazzino*, è subordinato all'esito del collaudo.

Comunque, il prodotto finito viene sempre accompagnato da documenti o scritture, di forma abbastanza semplice, che ne definiscono il tipo, ne indicano la Commessa d'origine, le caratteristiche tecniche, commerciali, ecc. allo scopo di facilitare al Magazzino le registrazioni sui proprî libri di carico e di movimento. Si usano, quindi, comunemente, *dei talloncini buoni di entrata* (*mod.* 157) redatti in triplice copia dal Magazzino generale (una copia ritorna al reparto consegnante — una seconda va alla Contabilità di lavorazione — una terza al Collaudo). Con la matrice del registro dal quale sono stati staccati i buoni anzidetti, il Magazzino compila le proprie registrazioni di carico nella sua contabilità ausiliaria (*mod.* 158).

Il Magazzino prodotti non deve consegnare, al pari degli altri Magazzini, oggetti a chicchessia, nè fare spedizioni, senza ordini scritti, contenenti le indicazioni delle qualità e quantità del prodotto da consegnare o da spedire, il nome e la località del Cliente, o Agente o Rappresentante, il modo di spedizione o di consegna.

Questi ordini, denominati appunto « di consegna » o « di spedizione » vengono staccati dall'ufficio Commerciale in duplice copia: una per il Magazzino e l'altra per la Contabilità generale, che provvede subito alla compilazione della fattura.

Giornalmente, o periodicamente, il Magazzino prodotti trasmette alla Contabilità generale il *Rendiconto del movimento*, il quale, per la parte *Entrata* è facilmente controllabile con la copia delle fatture interne staccate dalla Conta-

bilità di lavorazione, e per l'*Uscita*, con la copia degli ordini di consegna emessi dall'ufficio Commerciale.

§ 39. **Collaudi.** — La verifica dei requisiti tecnico-commerciali del prodotto finito, la rispondenza del « tipo » del medesimo a quello prescritto dall'ordine della Direzione tecnica (*mod.* 42), l'accertamento di eventuali deficienze di lavorazione o di materiale, sono attribuzioni dell'ufficio Collaudi.

Le prove, i saggi, le verifiche, vengono effettuate a prodotto ultimato, prima o dopo, come già si è detto, del passaggio di esso a carico del Magazzino.

L'esito del collaudo si ripercuote, naturalmente, sulla liquidazione della rimunerazione operaia. Si legge, infatti, nei moduli, già riportati, nn. 46, 95, 96, la condizione posta dalla Direzione, con la quale è previsto « che se parte del lavoro non è eseguito a regola d'arte, dovrà essere rifatto a carico dell'operaio cottimista, ed a giudizio della Direzione, potrà essere addebitato allo stesso operaio, il valore della materia prima resa inservibile ».

Disposizione simile vige per le lavorazioni rispecchiate dai moduli 48, tipici per i *montaggi*, moduli da noi definiti *schemi tecnici*.

La scrittura fondamentale del collaudo è, come si disse parlando del Magazzino prodotti, la *fattura interna*, sulla quale si trascrivono i dati figuranti sulla *bolla di collaudo* (*modulo* 159) e le notizie che interessano specialmente l'ufficio Commerciale, al quale viene naturalmente trasmessa copia della fattura, ma nel solo caso di collaudo favorevole.

Altre scritture dei Collaudi sono le *bolle di scarto* (*modulo* 160), compilate dai collaudatori in base agli accertamenti dei difetti del prodotto e che servono alla Contabilità di lavorazione per le registrazioni accennate nei moduli 16, 25, 26, 27, 30, 31, 32, 34, 35, 36, relative al movimento dei

« *resi* » nonchè all'ufficio Mano d'opera per le registrazioni relative alle ritenute per multe, figuranti nei moduli 83, 103, 110, e richiamate alla pagina 248.

Sull'argomento dei collaudi, non è inutile ricordare quanto si è già detto sulle verifiche preliminari, effettuate all'entrata delle merci nei magazzini delle materie prime, e le particolari scritture elementari analitiche e riassuntive.

Oltre al collaudo finale del prodotto ultimato e a quello preliminare della materia che si impiegherà nella costruzione, funzionano pure, nelle industrie, i *collaudi d'officina*, indispensabili là dove una qualsiasi operazione industriale deve preparare l'operazione successiva. Detti reparti di collaudo, da noi già anche ricordati alla pagina 109, parlando dei *rifiuti, scarti, rottami* (*mod.* 36), e — in genere — dei resi *dalla lavorazione*, adottano anch'essi scritture elementari, con le quali si rilevano costi, danni, addebiti, in relazione:

a) *agli scarti per materiali riscontrati difettosi in lavorazione ed a carico della Ditta fornitrice* (*mod.* 161);

b) *agli scarti per guasti di lavorazione, a carico del reparto esecutore* (*mod.* 162);

c) *agli scarti per guasti di lavorazione, a carico dell'Officina* (*mod.* 163).

Il movimento contabile di tali addebiti si collega, quindi, rispettivamente:

a) *con lo storno dell'importo della materia fatturata dal Fornitore;*

b) *con il rapporto all'ufficio Mano d'opera per la trattenuta sulla paga dell'operaio responsabile;*

c) *con la registrazione dell'importo degli scarti alle varie Commesse da cui derivano, oppure ad una speciale Commessa di carattere generale* (cfr. pag. 165: « imputazione diretta del costo della materia »).

§ 40. **Consuntivi di costo.** — I costi analitici, figuranti sulle scritture elementari dei Magazzini e della Lavorazione, raggiungono il loro scopo, in quanto le somme che li rappresentano trovino la loro sintesi esatta in un quadro completo. Tanto più è necessaria tale sintesi, quanto più complesse e numerose sono le fasi di lavorazione che si svolgono in periodi spesso contemporanei. Come si è visto, la Commessa, suscettibile ad emettersi, integrarsi, sostituirsi e ad estinguersi, è il conto che meglio si adatta agli incessanti movimenti della materia e alle mutevoli forme, intensità, misure, con le quali il lavoro si applica alle materie stesse. Essa, con la sua *liquidazione*, dà prontamente il quadro d'assieme, rendendo identificabili numero, tipo e costo dei prodotti portati a compimento.

Si sono imputati alle Commesse i costi *diretti* ad esse relativi (materie e mano d'opera) e quelli *indiretti* (spese generali industriali, deperimenti ed ammortamenti), da ripartirsi sul complesso della produzione, ottenendo, così, tutti gli elementi per la redazione dei *Consuntivi di costo.*

La prima base di detti Consuntivi è rappresentata dai *Consuntivi di lavorazione* (*mod.* 164) che la Contabilità di lavorazione redige con i dati di costo figuranti sui riepiloghi, per Commessa, delle materie e della mano d'opera (cfr. i moduli 51, 52 e 99), vale a dire dalla sintesi di tutta la dettagliata documentazione, che siamo venuti svolgendo.

I consuntivi di lavorazione si compilano per ogni prodotto o per serie di prodotti contemplati dalla Commessa, e contengono naturalmente i quattro elementi fondamentali del costo industriale (materie, mano d'opera, spese generali industriali, deperimenti e ammortamenti), così impostati dalla Contabilità di lavorazione:

per le materie: tariffe di costi, stabilite dall'ufficio Ordinazioni e applicate dal Magazzino;

per la mano d'opera: tariffe di cottimi, comunicate dallo ufficio Mano d'opera, e riepiloghi paghe orarie per Commesse;

per le spese generali industriali e per i deperimenti ed ammortamenti: percentuale determinata dalla Contabilità generale per quella determinata gestione.

I consuntivi di lavorazione che, come si disse, rispecchiano la somma dei costi per ogni elemento, o pezzo, o serie di pezzi, o prodotti elementari, o complessi, sono poi, riepilogati in *Riassunti consuntivi* (*mod.* 165), che rappresentano una base più elaborata per il carico alla Commessa.

La determinazione specifica del costo industriale di ogni prodotto completo e collaudato, si effettua in forme diverse, a seconda dell'ampiezza e della continuità della Commessa.

Si elencano, per esempio, i pezzi del complessivo da prodursi sul *Consuntivo di lavorazione* (*mod.* 166), e di fianco ad ogni pezzo si segnano i costi dei materiali, della mano d'opera, e la percentuale di spese generali e di deperimenti ed ammortamenti.

In altri casi (come per le *lavorazioni in serie*) si adotta il documento del quale già si ebbe occasione di accennare parlando — pag. 167 — dei costi diretti delle materie e materiali, ossia la *Situazione contabile Commesse* (*mod.* 167), redatta come un vero *conto*, *col carico* e *lo scarico*, che permette di stabilire, in qualsiasi stadio della lavorazione, il complesso dei costi effettivi assorbiti, in qualsiasi momento, o gestione per gestione. Questo documento è di grande sussidio per accertare, senza interrompere l'attività produttiva dello stabilimento, la quantità e i costi dei materiali in corso di lavorazione, e si può perciò considerare come un vero e proprio inventario permanente, di pronto e sicuro aggiornamento.

(*Modulo* 155).

Prodotti finiti passati al Magazzino

Tipo ....   Anno ....

Giorno		CONSEGNA		Residuo	*Annotazioni*
		Giornaliera	Progressiva		

(*Modulo* 155-*a*).

CONTABILITÀ D'OFFICINA   N. ....

RENDICONTO PRODUZIONE *del* .... 192.....

Reparto ....

	Tipo	Quantitá	Residuo saldo Commessa	*Osservazioni*

Il Segretario

....

(*Modulo* 155-*b*).

REPARTO ....

Movimento materiale ultimato di lavorazione

Rimanenza da costruire	N. Pezzi da costruire nel mese	MESE DI																															Ricambio e scarto	N. pezzi eseguiti nel mese	N. pezzi per	DENOMINAZIONE
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31				

(*Modulo* 156).

CONTABILITÀ D'OFFICINA

Commessa N° ....

Data	Quantitá	Scadenza	*Annotazioni*

Consegna sulla Commessa N° ....

Mese	Ordinazione	Consegne			Totali	Residuo fine mese
		Prodotti	Pezzi	Varie		
Gennaio......						
Febbraio						
Marzo						
Aprile						
Maggio						
Giugno.......						
Luglio						
Agosto.......						
Settembre....						
Ottobre......						
Novembre....						
Dicembre						

MAGAZZINO GENERALE

(*Modulo* 157).

BUONO ENTRATE IN MAGAZZINO

Il ricevitore consegna all'Ufficio Collaudi le seguenti merci per essere passate a magazzino.

N° di tariffa	Ordinazioni	Quantità	NOMENCLATURA del materiale	Fornitori	Scarti	N° del cartellino

Il Ricevitore — (Data) .... — Il Collaudatore

.... *Scarti come da bolla N.* ....

(*Modulo* 158).

PARTITARIO PRODOTTI FINITI

ENTRATA — *USCITA*

Data	N° ordine	N° Buono versamento	N° pezzi	Osservazioni	Data	N° Buono prelievo	N° ordinazione	N° pezzi	Osservazioni

(*Modulo* 159).

BOLLA COLLAUDO

Oggetto Tipo .... Anno .... N° ....

Risultati prove ....

Lavori da eseguirsi ....

(Data) .... IL COLLAUDATORE

....

(*Modulo* 160).

CONTABILITÀ D'OFFICINA

N° ....

Reparto ....

Scarti .... *decade* 192

DENOMINAZIONE		SCARTO	
		Lavorazione	Materiale

Data: ....

Il Segretario

....

N° ....

(*Modulo* 161).

COLLAUDO D'OFFICINA

Reparto ....

SCARTO per materiale riscontrato difettoso in lavorazione ed a carico della Ditta ....

Buono	DENOMINAZIONE DEL MATERIALE	Quantità	Motivo dello Scarto	Grado di lavorazione	Contabilità Magazzino		
					N. e data bolla	Prezzo	Importo

Data.................... Collaudato da .... *V°* il Capo Collaudo ....

Il Magazziniere .... Il Direttore di Officina ....

N° .... (*Modulo* 162).

COLLAUDO D'OFFICINA

Reparto ....

SCARTO per guasto di lavorazione a carico del Reparto

Buono	DENOMINAZIONE DEL MATERIALE	Quantità	Motivo dello Scarto	Operaio	Ritenute e Multe		Osservazioni
					Importo	Data	

(Data) .... Collaudato da .... *V°* il Capo Collaudo ....

Il Direttore di Officina .... Il Capo Officina .... L'Ufficio paghe ....

N° .... (*Modulo* 163).

COLLAUDO D'OFFICINA

Reparto ....

SCARTO per guasto di lavorazione a carico Officina e passato a Magazzino rottame

Buono	DENOMINAZIONE DEL MATERIALE	Quantità	Motivo dello scarto	Operaio	*Osservazioni*

(Data) ....

Il Magazziniere .... Collaudato da .... *V°* il Capo Collaudo .... Il Dirett. di Officina ....

(*Modulo* 164).

CONTABILITÀ D' OFFICINA .... *Tipo* .... *Anno* ....

Consuntivo di lavorazione N. ....

Denominazione ....

....

Matricola .... *Pezzi per* .... *N.* ....

MATERIALE

Fornitore	PESO		Prezzo	Grado di lavorazione
	Greggio	Lavorato		

RIASSUNTO

Materiale (prezzo medio) L. ....
Mano d'opera . . . . » ....
Spese generali . . . . » ....
Deperim. ed ammortam. » ....
Totale L. ....

Osservazioni:

....

....

(*Modulo* 165).

Cartoncino riassuntivo consuntivo di lavorazione

(Serve a riunire in gruppi i consuntivi dei singoli elementi)

CONSUNTIVO DI LAVORAZIONE N° ....

Denominazione .... *Pezzi per* .... *N°* ....

N° consuntivo	DENOMINAZIONE dei pezzi	Materiale	Mano d' opera	Spese generali	Deperimenti ed ammortamenti	TOTALE	Quantità	Importo per ....

(*Modulo* 166).

CONSUNTIVO DI LAVORAZIONE

Tipo .... Anno ....

Gruppo		MATERIALE				Mano d'op.		Importo	Spese Generali .... %	Deperimenti ed ammortamenti .... %	Importo per pezzo	Quantità	Prezzo totale per unità di prodotto
N°	DENOMINAZIONE	Qualità	PESO	Prezzo	Importo								

RIEPILOGO

N°	Gruppo	Materiale	Mano d'Opera	Spese Generali	Deperimenti ed ammortamenti	Totale

(*Data*) ....

Anno . . . .

CONTABILITÀ D'OFFICINA

SITUAZIONE CONTABILE

MESE	CARICO							
	Prelievi al		Mano d'opera	Spese generali		Deperim. ed ammort.		Totale
	Mag. generale	Mag. utensili		%	Importo	%	Importo	
Inventario								
Gennaio								
Febbraio								
Marzo								
Aprile								
Maggio								
Giugno								
Luglio								
Agosto								
Settembre								
Ottobre								
Novembre								
Dicembre								
Totale								

CAPITOLO XVIII.

L'UFFICIO COMMERCIALE

Generalità — Ordinamento — Contratti

§ 41. **Generalità.** — *Le funzioni degli uffici destinati a collocare sui mercati la produzione industriale dell'Azienda,* non sono meno importanti di quelle che vengono svolte dai varî uffici del ramo produttivo, da noi esaminate in precedenti capitoli.

Come si è già accennato, trattando dell'organizzazione degli uffici in generale, nelle grandi Aziende, funziona, distintamente, *un Ufficio Commerciale,* al quale è ordinariamente preposto un Direttore, coadiuvato da Capi-ufficio, generalmente Procuratori con firma.

Si disse già che le Direzioni, tecnica, amministrativa e commerciale, pur avendo delle funzioni nettamente definite, i rispettivi atti interferiscono spesso fra di loro, perchè tutte le Direzioni, sebbene operanti in campi distinti, esplicano delle attività che sono integrative una dell'altra, aventi tutte per obiettivo la qualità ed intensità della produzione, la sua penetrazione nei mercati ed il suo realizzo in denaro.

La Direzione tecnica perfeziona le lavorazioni, raggiunge, mediante miglioramenti tecnici, la maggiore possibile potenzialità produttiva e con essa la riduzione dei costi industriali; la Direzione commerciale, a sua volta, fa conoscere ed apprezzare la *marca*, nei varî mercati, sfruttando efficacemente la bontà del prodotto ed il prezzo favorevole, per battere la concorrenza; la Direzione amministrativa assicura il regolare e tempestivo realizzo del prodotto, allo scopo di procurare all'Azienda una costante e sicura rotazione del capitale circolante, necessaria per una ordinata e proficua gestione.

È evidente, quindi, che le funzioni della produzione e quelle della vendita siano sincrone e correlative e che per l'armonico svolgimento di esse, i Dirigenti debbano procedere di comune accordo ed essere al corrente di ogni fatto che possa interessare il proprio campo di operosità.

Così, mentre la Direzione tecnica deve comunicare a quella commerciale, oltre a tutti i dati contabili di lavorazione, anche le varianti d'indole tecnica apportate ai prodotti, che possono avere un interesse per la vendita, la Direzione commerciale deve, a sua volta, rendere noti a quella tecnica, le esigenze dei mercati ed i desiderî della clientela, affinchè vengano sollecitamente apportate nella lavorazione tutte le varianti e le innovazioni, che rendono più facile l'assorbimento dei prodotti.

Con la scorta dei documenti ricevuti, la Direzione commerciale fissa, d'accordo con la Direzione generale, i prezzi di vendita per i Clienti, i Concessionari, gli Agenti, i Rappresentanti, stabilisce le norme generali e speciali per gli impegni, per le qualità, le quantità e le consegne dei prodotti e, colla Direzione amministrativa, le norme generali e speciali per le scadenze ed il modo dei pagamenti dei prodotti venduti.

Una perfetta organizzazione dell'ufficio Commerciale è tanto più necessaria oggi nelle Società costituite con cospicui capitali, specialmente sotto forma azionaria, in quanto la

imponente produzione richiede spese ingentissime, che si possono regolarmente fronteggiare soltanto con un sicuro e rapido assorbimento dei prodotti.

Per collocare su tutti i mercati la ininterrotta produzione manifatturiera, l'ufficio Commerciale deve avere *un razionale ordinamento interno*, funzionante con ritmo regolare, ed *un non meno razionale ordinamento esteriore*, diretto da persone che portino, nella esplicazione delle loro mansioni, le doti di una cultura snella ed eclettica, oltre che a perspicacia, onestà e correttezza.

I Viaggiatori di commercio, i Piazzisti, i Produttori di affari, la cui opera rispecchiava e rispecchia ancora, in molti campi, la bontà dell'ordinamento esteriore dell'ufficio Commerciale, sono tuttavia rimasti gli esponenti del piccolo e del medio traffico; essi, nella tecnica mercantile delle grandi Aziende moderne, sono stati sostituiti dai Concessionari, Agenti, Rappresentanti, Ispettori, con rapporti giuridici, attribuzioni e responsabilità nettamente determinati.

Adottando il principio della concentrazione verticale della produzione, le Aziende esercenti importanti industrie affini, collaterali o integrative, si alleano fra loro, si fondono, costituendo colossali organismi, a forma di *Sindacati* o *Trust*, con ingenti capitali, che consentono di stabilire, in ogni centro di vendita, dove un tempo era sufficiente un semplice rappresentante, delle *sedi*, *filiali*, *succursali*, che intessono la loro rete di affari, sullo schema tracciato dalla sede centrale.

Nelle zone dell'estero, poi, ove il mercato è accessibile ad un certo sviluppo di vendite, vengono costituite, quasi sempre, delle Società per azioni, sulle quali l'Azienda promotrice si riserva e mantiene sempre il più efficace controllo.

All'ufficio Commerciale spetta, perciò, una funzione che lo rende il vero fulcro dell'Azienda; funzione che esige una mente direttiva ispirata alla più squisita modernità, che sappia adottare i criterî seguiti dai *business-men* del Nord-

America, che formano indiscutibilmente una geniale scuola degli affari.

L'abilità direttiva nell'ufficio Commerciale si esplica essenzialmente nell'acutezza di concepire e comprendere l'ambiente in cui si svolgono gli atti di commercio, nella rapidità delle decisioni, nella genialità di disposizioni e di provvedimenti (1).

Tutto ciò può costituire un patrimonio di altissima importanza, ma non potrebbe rappresentare, da solo, l'elemento fattivo per il successo dell'Azienda, se non fossero ad esso collegate *l'onestà e la correttezza commerciale*, requisiti morali questi, con cui si può supplire anche a determinare transitorie lievi deficienze, dipendenti da circostanze diverse.

La clientela sacrifica talvolta volentieri una maggior somma per l'acquisto di manufatti, quando la fama della marca dà l'assoluta garanzia di un'Azienda seria, corretta e ben consolidata.

Come ben dice il Segaud «il nome dell'Azienda è assicurato quando l'elemento direttivo possiede cortesia, sollecitudine, esattezza, spirito di conciliazione, buona fede, sincerità commerciale».

§ 42. **Ordinamento.** — L'ordinamento interno dell'ufficio Commerciale esige particolari raggruppamenti di impiegati, dipendenti da Capi-ufficio, con funzioni ben determinate.

Gli impiegati addetti al servizio di corrispondenza sono ordinariamente ripartiti secondo la lingua che debbono usare nei loro rapporti coi Clienti, Concessionari, Rivenditori, Agenti e Rappresentanti.

Così ripartiti, ad ogni gruppo è affidata una zona geografica, che corrisponde alla sfera di azione di determinate

---

(1) Harley di San Giorgio, op. cit., pag. 73.

Clientele, Rivendite, Filiali, Succursali, Concessioni, in Italia ed all'Estero.

Ad altri gruppi di impiegati, ripartiti in vari uffici o sezioni, sono affidati gli svariati studi riguardanti:

a) i varî mercati, in merito al probabile assorbimento dei prodotti;

b) la ricerca della clientela, dei rivenditori, degli agenti, dei rappresentanti;

c) le tariffe e le modalità dei trasporti;

d) le tariffe doganali e daziarie;

e) le assicurazioni;

f) le varie legislazioni, gli usi commerciali e bancari;

g) i prodotti della concorrenza ed i relativi prezzi.

L'insieme di questi studi ed indagini costituisce, talvolta, nelle Aziende, il compito dell'ufficio generico denominato «*Informazioni*». Non è però raro il caso in cui si ritenga più utile attribuire a detto ufficio il solo svolgimento delle ricerche indicate alla lettera *b*). L'ufficio, allora, ha stretta analogia con l'ufficio *Ordinazioni*, per quanto concerne l'esame e il confronto dei *sistemi d'affari* (*mod.* 6).

Per lo svolgimento delle ricerche indicate alle lettere *c*), *d*), *e*), *f*), l'Azienda può affidarsi anche all'*ufficio Costi;* ma se il movimento degli affari è molto esteso, si organizzano, come si è detto più sopra, dei reparti perfettamente distinti, con impiegati addetti ad ognuna delle ricerche e degli studi sopra elencati.

In alcuni paesi queste ricerche sono anche facilitate da pubblicazioni ufficiali del Governo, o da esso promosse, che costituiscono una fonte attendibile per la loro esattezza e serietà.

In Italia, l'unica pubblicazione ufficiale, a prescindere dai numerosi *bollettini* delle Camere di Commercio, è rappre-

sentata dal « Bollettino di notizie » del Ministero dell' Economia Nazionale (Direzione generale del Commercio e della Politica economica), il quale riproduce molti utili rapporti di addetti commerciali all'estero, comunicazioni su fiere ed esposizioni, e altre indicazioni di notevole interesse.

Normalmente, però, gli industriali italiani devono ricorrere alle Banche od a privati, oppure sono costretti a organizzare, con non lieve dispendio, un servizio proprio, con ispettori viaggianti.

Maestri insuperati nell'arte di organizzare metodicamente i rami commerciali delle loro colossali Aziende e, quindi, anche il servizio delle informazioni *personali sulla clientela*, sono gli americani del Nord, che ebbero un potente sussidio nel contributo di enti pubblici. Nel 1891 si fondava, infatti, a Washington il primo *International Bureau of the American Republic*, a cui seguì, per iniziativa della Camera di Commercio di New York, la *Pan American Co.* Il celebre museo di Philadelphia, fondatosi nel 1899, divenne, poi, una specie di ente governativo autorizzato con agenti sparsi per tutto il mondo, che, non soltanto redigono e trasmettono rapporti sui sistemi di trasporti e di assicurazione, sugli usi mercantili, sulla legislazione commerciale e doganale di tutte le Nazioni, ma definiscono, altresì, le caratteristiche delle merci di maggiore e più proficuo consumo, i campioni, i prezzi, le località di produzione, e le prospettive di successo nei vari mercati (1).

Anche in Inghilterra un ramo del Ministero degli Esteri è esclusivamente addetto al servizio d'informazioni: il *Department of over-seas trade – Development and intelligence*, dal quale, anzi, dipendono gli addetti commerciali residenti presso i Consolati britannici all'estero.

Il Governo francese ha allestito l'*Office National du com-*

(1) Da un recente rapporto del Reggente l'Ufficio Commerciale dell'Ambasciata Italiana di Washington.

merce extérieur, a cui collaborano Camere di Commercio. industriali, commercianti, grandi associazioni di produttori.

In Germania, infine, funziona la *Reichsamt des Innern*, con una rassegna mensile, (*Deutches Handelsarchiv*) contenente i rapporti consolari sul commercio con l'estero (1).

***

Lo studio e la preparazione dei mezzi più opportuni per fare sempre maggiormente apprezzare i prodotti, facilitarne ed aumentarne la vendita, costituiscono anch'essi un reparto speciale, detto, comunemente, *Pubblicità*, oppure *Réclame*.

Gli studi consistono nella *scelta e nell'adozione di un «sistema di pubblicità», nella preparazione e nell'invio di cataloghi e campioni*.

I cosidetti «sistemi di pubblicità» sono il complesso delle forme con cui si svolge la propaganda del prodotto, forme, oggi, particolarmente ingegnose e interessanti, concepite da artisti e disegnatori specializzati, che hanno creato, soprattutto per l'attuazione della propaganda a mezzo di affissi o manifesti, una vera *arte del cartello*. La perfezione, in questo campo, dipende, anche, però, dal meraviglioso progresso delle industrie grafiche.

La scelta della forma è suggerita dal giudizio più obbiettivo su la coltura, posizione sociale ed economica, gusti, abitudini, tendenze e bisogni della clientela.

Le forme sono variabilissime: annunci sui quotidiani e periodici, cartelloni murali, affissi, manifesti, insegne colorate e luminose, richiami, applicati ovunque vi sia transito o concorso di pubblico, doni, premi e pubblicazioni di vario genere.

Una scuola originale, anche per i sistemi di pubblicità, è quella degli Stati Uniti di America, dove gli industriali

---

(1) Da *La vie au Bureau* - Giugno 1923.

hanno creduto elevare la propaganda alla dignità di una vera e propria disciplina.

Pur essendo fondata su innnegabili fatti psicologici, la « propaganda » non giunge ad essere una dottrina. Più logico sarebbe considerarla come uno studio metodico dei mezzi capaci di influire sulla sensibilità, sulla memoria, sulla immaginazione, sul gusto del pubblico, e di congiungere abilmente tale studio con la volgarizzazione degli elementi più caratteristici dell'attività dell'Azienda, come forma, modello, usi, aspetti, tipo, requisiti, prezzi, imballaggi dei prodotti.

Con una razionale propaganda si giunge indubbiamente ad aumentare la mole degli affari, ma a condizione che il prodotto offerto presenti dei veri, incontestabili pregi. Non basta certo l'adozione di un geniale sistema di pubblicità a trasformare un prodotto cattivo in un prodotto buono.

Per quanto le cosidette «*campagne di pubblicità*» siano talvolta dispendiosissime, si può, tuttavia, con esse, ottenere dei risultati prodigiosi, specialmente nei capricciosi articoli di moda, nelle specialità farmaceutiche, e per quanto concerne le moderne applicazioni sportive.

Quanto ai mezzi da adottare si noti che se « le but essentiel de la publicité est de faire connaître l'existence et les mérites d'une marchandise déterminée au plus grand nombre possible d'acheteurs virtuels, d'une façon assez suggestive pour que ces acheteurs virtuels deviennent des acheteurs effectifs » (1), questo scopo si raggiunge soprattutto mediante la pubblicità sui «quotidiani». Dice infatti E. Michels (2), che il giornalismo moderno tende a diventare un'appendice del commercio e dell'industria, verità confermata in America, dall'opera efficace e suggestiva dei grandi «advertisers» (produttori di pub-

---

(1) Emile Gautier in « La Publicité » N. 191.

(2) Fattori e problemi dell'espansione commeriale - Torino, Bocca, 1924.

blicità). Nel libro di Upton Sinclair (1) si leggono infatti dei curiosi e significativi episodi sulla influenza della politica giornalistica sul successo di vendita di determinati prodotti industriali.

Oltre che della scelta del sistema di pubblicità, l'ufficio si occupa della compilazione e della diffusione di cataloghi, prezzi correnti, e della confezione dei campioni. Parecchie Aziende nazionali hanno raggiunto, in questa forma di attività, degli eccellenti risultati, col diffondere metodicamente, e periodicamente, su tutti i mercati, delle serie di pubblicazioni, redatte in molte lingue, ricche di illustrazioni e *campionarî* di fine allestimento, in cui il richiamo ai prodotti è compiuto con buon gusto e signorilità di forma.

Oltre alla pubblicità nelle forme su esposte, le grandi Imprese manifatturiere dispongono ancora di altri mezzi importanti per affermare la «marca» dei proprî prodotti. Basti accennare alle esposizioni, fiere, mostre, concorsi, e ad ogni manifestazione, in cui un successo della tecnica, dell'eleganza, della bontà, del prezzo del prodotto, si ripercuote immediatamente in una simpatia del pubblico e quindi in un incremento nella richiesta del prodotto stesso.

Si è già incidentalmente (pag. 30) accennato alla compilazione di vere e proprie *Riviste*, che completano utilmente la pubblicità dell'Azienda. La preparazione delle medesime costituisce il compito del reparto *Stampa* dell'ufficio Commerciale, che funziona, talvolta, con proprio personale, pratico, naturalmente, di questa tipica forma di *giornalismo e di letteratura industriale.*

---

(1) A Study of American journalism - Pasadena, 1920, pag. 282.

§ 43. **Contratti.** — L'ufficio tratta coi clienti, *o direttamente*, e organizza, in questo caso, il *riparto Vendite*, con Magazzini di deposito, disciplinato e controllato dall'ufficio stesso — o *indirettamente*, valendosi dell'opera di varie categorie di intermediarî.

Le vendite dirette, specialmente nel grande commercio internazionale, per le non lievi difficoltà e l'onerosa organizzazione che richiedono, per essere svolte con profitto, non trovano oramai nella pratica, almeno per le forti Imprese manifatturiere, che un'applicazione assai limitata.

L'ideale, che per l'Azienda, sarebbe, evidentemente, di giungere al diretto rapporto con i consumatori, eliminando ogni intermediario, e riducendo, teoricamente, in conseguenza, le relative spese, rappresentate da sconti, mediazioni, commissioni, bonifici, è difficilmente realizzabile. La vendita diretta, su zone estere, in centri lontani, non di rado con servizi complessi di trasporto e di banca, presenta spesso delle difficoltà non lievi ed esige spese forti e di difficile controllo. Per dippiù essa manca di un importante contributo per la penetrazione del prodotto: la perfetta conoscenza dell'ambiente commerciale locale, che, ordinariamente, possiedono gli intermediari.

Le Società importanti sono costrette, quindi, per promuovere un'efficace vendita dei loro manufatti, a valersi di persone, generalmente del luogo, con le quali l'ufficio Commerciale stipula dei contratti caratteristici.

Queste persone rivestono, a seconda delle obbligazioni assunte, le figure giuridiche di *rappresentanti*, *institori*, *depositari*, *commissionari*, *mediatori*, *mandatari*, tutte disciplinate dalla legge commerciale. Talvolta, però, esse assumono anche altre denominazioni, scaturite e volgarizzate dal comune linguaggio degli affari, che, per non essere contemplate dalla legge, sono sovente causa di gravi incertezze e equivoci, come, ad esempio, quelle di *concessionario*, *esclusivista*, *residente*.

I vincoli contrattuali di questi ultimi, dovrebbero, comunque, rientrare nell'una e nell'altra categoria di obbligazioni che caratterizzano le figure giuridiche sopra ricordate, quando, poi, non rientrano senz'altro nella categoria del *mandato affidato con speciali procure*, di cui sono, talvolta, investiti determinati impiegati dell'ufficio Commerciale, addetti anch'essi alle vendite, *con le mansioni di ispettori o delegati del servizio*.

I Rappresentanti, detti comunemente *Agenti*, sono, indubbiamente, nel grande e nel medio traffico, degli efficaci, e talvolta indispensabili, collaboratori dell'ufficio Commerciale.

Scrive, infatti, il dott. Durante nel suo ottimo libro (1): « La vita commerciale oggi pulsa ben più fortemente del passato. Tutte le piccole e le grandi scoperte vengono immediatamente applicate all' industria che va evolvendosi verso il perfetto. Il migliorarsi dei prodotti e l'ottenimento di prodotti nuovi, di cui i rapidi mezzi di comunicazione rendono possibile una quasi immediata distribuzione nel mondo commerciale, permettono il graduale trasformarsi delle cose utili in necessarie e di quelle superflue in utili, od il sorgere addirittura negli individui di nuovi bisogni ». E più avanti: «*La rappresentanza commerciale è il prodotto dei nuovi tempi*. La commissione, organismo pesante, lento, costoso, deve fatalmente trasformarsi. Non si tratta di concorrenza, come parecchi autori sostengono, ma di evoluzione ».

Per quanto, però, si sottomettano con ogni cautela, i Rappresentanti esteri dell'Azienda, alla legge commerciale dello Stato, a cui l'Azienda stessa appartiene, non è cosa facile lo stabilire dei patti contrattuali la cui interpretazione sia, sempre, per ogni lato, inequivocabile. A questo si aggiunge la discutibile opportunità di investire molte persone,

---

(1) *Manuale ad uso dei rappresentanti di commercio e delle Case rappresentate.* — Padova, Drucker, 1925 (2ª edizione).

talora residenti in regioni lontanissime, della facoltà di agire *per conto ed in nome dell'Azienda.* Moltissime società hanno, perciò, sostituito i contratti di rappresentanza o di agenzia con altri contratti, *dai quali viene esclusa la rappresentanza legale.*

Tali contratti sono le *convenzioni per concessioni di vendite, o rivendite*, che possono essere *esclusive e non esclusive*, nelle quali i contraenti con l'Azienda sono definiti *concessionari.*

La scelta dei concessionari è affidata, ordinariamente, alla prudenza, tatto e pratica degli ispettori, incaricati di trattare di persona, o effettuata in base ad *informazioni* di Banche, Camere di commercio, Enti pubblici, commercianti, ecc. Si preferiscono, naturalmente, persone solvibili, corrette, intelligenti, che siano in grado di organizzare decorosamente un proficuo programma di vendita, e che dispongano di influenze utili a diffondere il buon nome della Casa.

Il contratto (1) contempla, comunemente, parecchi punti, fra i quali i principali sono:

1) *l'oggetto della concessione;*

2) *la delimitazione della zona di vendita, che sarà la sfera d'azione del concessionario;*

3) *le modalità per l'organizzazione delle vendite nella zona stessa;*

4) *gli impegni che il concessionario assume verso la Azienda, la garanzia dell'impegno, i diritti dell'Azienda sulla garanzia, in caso di inadempienza da parte del concessionario;*

5) *le clausole per i prezzi, gli sconti ed i pagamenti;*

6) *la durata e la risoluzione del contratto;*

7) *le clausole accessorie.*

---

(1) Vedi, ad esempio, i contratti dell'An. *F.i.a.t.*, ed i relativi « Commentari ».

1) *L'oggetto della concessione* consiste nel vincolo della Casa di cedere al concessionario, generalmente *unico rivenditore della zona,* i proprî prodotti, con un determinato sconto; e, ordinariamente, nell'impegno del concessionario di acquistare i prodotti, direttamente ed esclusivamente dalla Casa, col divieto di occuparsi di qualsiasi altro prodotto o di prodotti congeneri, di altre Case concorrenti.

Talvolta è però utile per l'Azienda derogare, in parte, da tale vincolo, specie nei paesi in cui la sua produzione non è ancora nota e quando degli abili concessionari di altre Ditte non potrebbero, *per contratti preesistenti,* accettare il divieto in questione.

2) *La zona di vendita, o di concessione,* è spesso individuata dalle stesse suddivisioni geografiche, qualora ad essa corrisponda una provincia o regione. Se, però, alla circoscrizione della zona, non corrisponde un territorio politicamente o amministrativamente delineato, è d'uso chiarire, con una cartina geografica, allegata al contratto, i confini della competenza territoriale del concessionario.

Si organizzano, quindi, d'ordinario, rivendite per Provincie (Italia), Dipartimenti (Francia), Contee (Inghilterra), Cantoni (Svizzera), Prefetture (Svezia), Vilajet (Turchia), Governatorati (Russia Europea), Stati (Brasile, Stati Uniti, Messico, Sud-Africa), ecc.

Nei paesi, dove, per l'insufficiente e limitato sviluppo commerciale od industriale, non si presentano che prospettive di poche vendite isolate, si stabiliscono, naturalmente, zone di estensione maggiore a quella della provincia o della regione. Altrove, invece, si stabilisce la zona di vendita sulla sola superficie di territorio che si presenta favorevole al collocamento del prodotto, e si lascia *scoperto* il restante, affidando ad un altro rivenditore, residente nelle vicinanze, il compito di iniziare ed anche di concludere, i possibili affari, nella zona scoperta.

3) *Organizzazione delle vendite.* — Il concessionario si impegna quasi sempre di allestire e mantenere, a spese proprie, una sede d'affari, in luogo adatto, con locali, vetrine, sale, magazzini.

Con tale organizzazione, il concessionario dovrà interamente *coprire* entro un termine pattuito, la zona di sua competenza. Qualora ciò non si verificasse, l'ufficio Commerciale si riserva il diritto di eliminare, dalla zona stessa, la località che non è stata *coperta*, riducendo, proporzionatamente, l'impegno di vendita.

Il concessionario può, anche, nominarsi dei *sub-concessionari*. La Casa si riserva però, generalmente, il diritto di nominare, a sua volta, e d'inviare nella zona del concessionario, dei proprî delegati, con incarichi speciali di studio e di indirizzo commerciale, ai quali il concessionario è tenuto di fornire le informazioni che gli vengono richieste ed a prendere in considerazione le eventuali proposte e suggerimenti.

4) *Impegni.* — L'impegno di eseguire *un minimo di acquisti* presso la Casa, da parte del concessionario, con una sua adeguata garanzia, reale o personale, per l'adempimento, è norma di saggia prudenza amministrativa, poichè permette il completo svolgimento e collocamento della produzione in base a Commesse aperte su dati sicuri di smercio.

La garanzia concerne l'obbligo del ritiro e del regolare pagamento, del quantitativo minimo di prodotti, fissati nel contratto, ed, ordinariamente, essa vale, in tutto od in parte, anche come sanzione nel caso di inadempienza di ogni altra clausola della convenzione.

Quanto ai metodi seguiti per la costituzione della garanzia, è opportuno osservare, incidentalmente, che non è razionale il criterio di imporre il deposito di una cauzione il cui importo, equivalente al prodotto fra il numero di oggetti impegnati ed un prezzo convenzionale, debba essere riaccre-

ditato o restituito, proporzionatamente, al concessionario a misura che esso ritira gli oggetti, restando, invece, acquisito all'Azienda per la quota parte relativa ai prodotti non ritirati. Mentre, infatti, il contratto si esaurisce, la garanzia si assottiglia e diventa inadeguata nel momento in cui dovrebbe, invece, essere più consistente, quando, cioè, i casi di inadempienza diventano generalmente più frequenti, stante l'approssimarsi della scadenza del contratto.

Più logico è invece il criterio di richiedere una cauzione globale, pur sempre commisurata all'impegno del concessionario, ma da trattenersi dall'Azienda in determinate tassative proporzioni, indipendenti dall'esaurimento del vincolo, fino a quando tutti gli oggetti non siano stati integralmente ritirati e pagati.

Le forme più comuni con cui la garanzia viene costituita, si possono così sintetizzare:

a) *con fideiussione di un terzo ;*
b) *con effetti cambiari ,*
c) *con aperture di credito ;*
d) *con deposito di denaro o di valori.*

Astraendo dalla garanzia a), che è rappresentata dalla semplice firma di un garante, contro il quale l'Azienda potrà agire legalmente, in base all'obbligazione da lui assunta, la costituzione e l'utilizzo delle altre garanzie, si attuano in forme diverse.

La garanzia cambiaria, di cui alla lettera b), è formata da accettazione di effetti (1) a favore dell'Azienda, con

---

(1) Dette cambiali di garanzia debbono:

1° essere spiccate, compatibilmente con le leggi del luogo in una valuta avente corso internazionale, allo scopo di evitare di esigere somme in valute rare, esotiche, od incerte;

2° essere pagabili alla sede dell'Azienda, o. eventualmente, su di un'altra piazza nazionale o su di un grande mercato bancario (Parigi, Londra).

3° essere conformi alle leggi commerciali ed ai regolamenti fiscali del luogo di emissione.

scadenza in bianco, per un dato importo, che l'Azienda non mette in circolazione, salvo nel caso che il concessionario non abbia ritirato, o pagato, la totalità dei prodotti convenuti nel contratto. Se il ritiro ed il pagamento non avvengono, l'Azienda applica al concessionario un'ammenda, a titolo di penale convenzionale, aumentata di una somma per rifusione dei danni emergenti, per l'Azienda, dalla vendita preventivata e mancata, utilizzando a tal uopo gli effetti o parte di essi.

La garanzia di cui alla lettera c), è costituita da una apertura di credito su Banca, scelta dal concessionario, benevisa all'Azienda. L'apertura di credito sarà realizzabile, quando il concessionario si renderà inadempiente, mediante presentazione di tratta a vista, corrispondente a tutto o parte, dell'ammontare dell'apertura di credito. La somma utilizzata rappresenterà, come nel caso precedente, un'ammenda a titolo di penale convenzionale e rifusione di danni.

La garanzia, infine, di cui alla lettera d), è rappresentata da un deposito presso la cassa dell'Azienda, di una somma in contanti, sulla quale l'Azienda corrisponde un determinato interesse. Di tale deposito il concessionario può anche valersi per pagare gli ultimi prodotti ritirati. È naturale che, in caso di inadempienza, l'Azienda incameri senz'altro tale somma, o parte di essa, secondo gli accordi.

5) *Prezzi e Sconti. Pagamenti.* — È preferibile stabilire *prezzi fissi* e graduare, su questi, gli sconti pattuiti per contratto. Detti prezzi sono periodicamente notificati con appositi *Bollettini*, *Prezzi correnti*, *Listini*, *Circolari*. Le percentuali di sconto, proporzionate all'importanza della concessione, diminuiscono a partire dai concessionari generali, per giungere a quelli regionali e, infine, agli agenti locali. Degli sconti suppletivi sono anche concessi per i quantitativi di prodotti stati ritirati in più dell'impegno.

Qualunque forma di pagamento dilazionato presuppone un credito più o meno rilevante, il quale trova un limite nel cosidetto *fido massimo*, commisurato alla potenzialità finanziaria del concessionario, all'importanza dell'impegno ed alla durata del contratto.

Il pagamento può essere convenuto:

a) in contanti all'atto dell'ordinazione;

b) non appena la merce è pronta;

c) alla consegna della merce allo spedizioniere;

d) alla spedizione della merce;

e) all'arrivo a destino;

f) dopo un certo tempo che la merce è pervenuta al destinatario.

È utile premettere, che qualche forma tipica, per i pagamenti relativi agli affari conclusi coi concessionari residenti sullo stesso continente in cui ha sede l'Azienda, non è consigliabile, nei rapporti coi concessionari residenti oltre mare, senza determinate cautele.

Il pagamento, per esempio, da eseguirsi alla *comunicazione che la merce è pronta*, è attuabile, per le zone europee, e che non si trovino, inoltre, molto distanti dalla località in cui ha sede l'Azienda. Se si dovesse applicare tale sistema per i clienti, o per i concessionari d'oltre mare, questi dovrebbero prendere accordi con speditori e con Banche, con non lievi spese, moltiplicazioni di corrispondenza, di intese, di preavvisi, di ritardi nella spedizione dei prodotti, che rallenterebbero indubbiamente il ritmo spedito degli affari.

Nessun particolare chiarimento richiede la forma di pagamento in contanti, all'atto dell'ordinazione, o quando il prodotto è pronto, accennati alle lettere *a*) e *b*). Il concessionario accompagna l'ordinazione con l'importo relativo a

mezzo di *chèques*, oppure fa eseguire l'accreditamento della somma a mezzo Banca.

Il pagamento convenuto all'atto della *consegna della merce allo spedizioniere*, è di solito effettuato a mezzo Banca, contro ritiro da parte di questa della dichiarazione di ricevimento della merce, rilasciata dallo spedizioniere.

Il concessionario talvolta provvede invece i fondi necessarî allo stesso spedizioniere.

Se il concessionario deve pagare la merce non appena essa è stata spedita (lettera *d*), esso effettua il pagamento mediante un'apertura di credito confermata ed irrevocabile presso una Banca, da utilizzarsi dall'Azienda con tratta a vista, corredata dai documenti di imbarco o di spedizione. Qualora l'imbarco o la spedizione subissero dei ritardi dovuti a dilazioni nell'aprire il credito, il concessionario è responsabile delle conseguenze che ne derivano.

Nel caso del pagamento non appena la merce è giunta a destino, (lettera *e*) l'Azienda, generalmente, spicca tratta a vista, e la trasmette a mezzo Banca, coi documenti marittimi e ferroviari e con la nota delle spese reclamate dallo spedizioniere.

Se infine la forma pattuita è il pagamento dopo un certo periodo di tempo dall'arrivo della merce a destino (lettera *f*), il concessionario potrà regolare la merce mediante accettazione di tratte pagabili sulla località sede dell'Azienda ad un certo tempo data dalla fattura, oppure dalla consegna di documenti marittimi o ferroviari.

Quasi sempre le spese di banca e quelle di bollo sulle tratte, sono a carico del concessionario.

6) *Durata e risoluzione del contratto.* — Il contratto continuativo, con prudenziali clausole risolutive per i casi anche di parziali inadempienze, specie quando gli impegni raggiungono cifre rilevanti, e le zone di vendita sono lontane,

è consigliabile tanto nell'interesse dell'Azienda quanto nell'interesse del Concessionario.

I contratti infatti, per periodi brevi, ad esempio, annuali, difficilmente vengono accettati dai concessionari quando essi debbono impegnare tutti i proprî mezzi, e adattare la propria organizzazione commerciale alle esigenze dell'Azienda.

Per i concessionari transoceanici, poi, si verifica l'inconveniente che, tra l'invio del contratto per il suo perfezionamento, il ritorno del medesimo e l'invio della copia sottoscritta dall'Azienda, possono trascorrere dei mesi, anche quando non sorge alcuna discussione in merito alle clausole contrattuali. In questo caso si avrebbe il contratto stipulato, quando parte della sua durata è già trascorsa.

Si ricorre, perciò, assai spesso ad un tipo di contratto, che invece del termine di scadenza, *contiene semplicemente quello per la denuncia*, da parte di uno dei contraenti. Anche questo sistema presenta, però alcuni inconvenienti.

Se il termine della denuncia è breve, l'incertezza reciproca fra il concessionario e l'Azienda, soprattutto quando l'organizzazione commerciale della zona esige una certa stabilità e solidità, non è certamente un incentivo ad intensificare gli affari, per lo sviluppo dei quali occorrono spesso delle spese notevoli; se il termine per la denuncia invece è lungo, il periodo di rapporti che segue la denuncia del contratto, e che si svolge, non di rado, con contrasti di interessi, non è giovevole nè ad una parte, nè all'altra, e perciò l'attività nella zona di vendita deve necessariamente languire.

Ad ovviare a tali inconvenienti, si stipulano dei contratti ordinariamente annuali, automaticamente rinnovabili, se non vengono denunciati da una delle parti entro una data preventivamente e tassativamente fissata. In questo modo si eliminano le incertezze fra i due contraenti, non potendo il contratto essere sciolto in qualsiasi momento, ma soltanto ad un'epoca determinata, e si restringe, in pari tempo, l'eventuale

periodo intermedio tra due gestioni della concessione, amministrate da due concessionari diversi.

7) *Clausole accessorie.* — Tra queste si comprendono ordinariamente i casi di risoluzione del contratto, in dipendenza di speciali circostanze, quali ad esempio, il fallimento del concessionario, il concordato coi creditori, la liquidazione, anche se volontaria, atti di sequestri, protesti cambiari, ripetute inadempienze verso la clientela, o fondati reclami della medesima, ecc.

Altra clausola accessoria, importante, è quella relativa alle controversie giudiziali. È consuetudine opportuna quella di stabilire chiaramente che ogni controversia giudiziaria, dipendente dal contratto di concessione, venga sottoposta alla giurisdizione del Tribunale che ha sede nella località dell'Azienda.

Anche la tutela della marca, dei modelli e disegni, dei brevetti, viene spesso contemplata nelle clausole contrattuali, con norme tendenti a reprimere eventuali abusi da parte del concessionario.

CAPITOLO XIX

I LIBRI DELL'AZIENDA

Libri obbligatori e facoltativi

§ 44. **Libri obbligatori**. — I libri obbligatori per le Aziende industriali si possono classificare in:

a) *Libri obbligatori per disposizione del Codice di Commercio*, comuni ai commercianti ed alle Società per azioni.

b) *Libri obbligatori per disposizioni speciali.*

Le Società per azioni, esercenti un'industria, oltre ai libri prescritti dal Codice di Commercio per il commerciante o per le Società in accomandita od anonime, al Titolo IV « Libri di commercio » (1) ed al Titolo IX, sezione IV « Dispo-

---

(1) Art 21. « Il commerciante deve tenere un libro giornale che presenti giorno per giorno i suoi debiti e crediti, le operazioni del suo commercio, le sue negoziazioni, accettazioni o girate di effetti e generalmente tutto quanto riceve e paga per qualsivoglia titolo, civile o commerciale, oltre la dichiarazione, mese per mese, delle somme impiegate per le spese della sua casa, e ciò indipendentemente dagli altri libri che sono d'uso nel commercio, ma non indispensabili.

« Deve anche conservare in fascicoli le lettere e i telegrammi che riceve e copiare sopra un libro le lettere e i telegrammi che spedisce »

Art. 22. « Il commerciante deve fare ogni anno un inventario dei suoi beni mobili ed immobili e dei suoi debiti e crediti di qualunque natura e provenienza.

« L'inventario si chiude col Bilancio e col conto dei Profitti e delle Perdite

sizioni comuni alle Società in accomandita per azioni ed anonime » (1), devono tenere altri libri, caratteristici dell'industria, imposti a questa da leggi speciali, da decreti e da circolari ministeriali, ai quali noi abbiamo già accennato trattando (capitolo XIV) delle scritture elementari riguardanti la maestranza.

In merito a questi ultimi libri, nulla abbiamo da aggiungere a quanto si è già detto precedentemente; per quanto invece riguarda i libri obbligatori per disposizioni del Codice di Commercio, riteniamo opportuno, data l'importanza dell'argomento, di fare qualche commento ed osservazione.

Le poche formalità che il nostro Codice di Commercio prescrive per la tenuta dei libri, se possono corrispondere a doverose cautele di legge, per quanto ancora insufficienti, *in merito all'attendibilità del contenuto*, non soddisfano però, che in minima parte, alle esigenze amministrative di un'Azienda, specialmente poi di una grande industria.

Ciò nonostante, non è raro il caso di dover deplorare, anche per Aziende commerciali e industriali di grande importanza, delle irregolarità in merito alle poche prescrizioni legislative che disciplinano la tenuta dei libri.

---

e dev'essere trascritto e firmato dal commerciante, di anno in anno, sopra un libro a ciò destinato ».

Art. 26. « I commercianti devono conservare per dieci anni dall'ultima registrazione i libri che sono obbligati a tenere, e le lettere ed i telegrammi ricevuti ».

(1) Art. 140. « Oltre i libri prescritti ad ogni commerciante, gli amministratori delle Società devono tenere:

« 1° il libro dei Soci, il quale deve indicare il nome e cognome o la Ditta e il domicilio dei Soci o dei sottoscrittori di azioni e i versamenti fatti sulle quote o sulle azioni, tanto per il capitale primitivo, quanto per ogni successivo aumento, e deve contenere le dichiarazioni di cessione delle quote o delle azioni nominative secondo le disposizioni dell'art. 169;

« 2° il libro delle Adunanze e delle deliberazioni delle Assemblee generali, quando i relativi processi verbali non siano fatti per atto pubblico, e in questo caso le copie di essi;

« 3° il libro delle Adunanze e delle Deliberazioni degli Amministratori quando le Società abbiano più Amministratori.

« A questi libri si applicano le disposizioni degli art. 23 e 25 ».

Talvolta il «*Libro giornale*» si inizia con registrazioni posteriori alla data della sua vidimazione, o manca della vidimazione annuale stabilita dall'art. 23 del Codice di Commercio.

Spesso l'« *Inventario* » prescritto dall'art. 22 non è firmato, oppure si riduce alla semplice copiatura del Bilancio riassuntivo.

Il « *Libro dei Soci* » ed i libri dei Verbali delle « *Adunanze del Consiglio d'Amministrazione* e *delle Assemblee* » (art. 140 Cod. Comm.) presentano sovente delle irregolarità, perchè tenuti in modo non conforme alle chiare disposizioni degli art. 23 e 25, che dettano delle norme elementari, la cui interpretazione non può essere dubbia.

È consuetudine, ad esempio, di tenere il « *Libro dei Soci* » a forma di mastrino coi conti individuali, anzichè per ordine di data come il « *Giornale* », ed è inveterata altresì l'abitudine di abrasioni, interlinee e trasporti in margine, dalla legge vietati nel modo più tassativo.

Quali siano gli inconvenienti e le sanzioni cui vanno incontro il commerciante e gli Amministratori delle Società per azioni, i quali a norma dell'art. 147 del Codice di Commercio sono solidariamente responsabili verso i Soci e verso i Terzi, della « *esistenza dei libri voluti dalla legge e della loro regolare tenuta* », appare chiaramente dal disposto degli articoli 48, 49, 856, 857, 863 del Codice di Commercio e dell'articolo 2 della legge sul Concordato preventivo e sui piccoli fallimenti (1).

***

Le formalità prescritte dal nostro Codice di Commercio, per la tenuta dei libri, sono di due specie: *estrinseche* ed *intrinseche*.

---

(1) Art. 48 « I libri di commercio tenuti regolarmente possono far prova in giudizio tra commercianti in materia di commercio ».

Art. 49. « I libri che i commercianti sono obbligati a tenere, e per i quali

Le *formalità estrinseche* riguardano la parte esteriore dei libri e con esse il legislatore ha cercato d'impedire, per quanto possibile, le falsificazioni, le soppressioni, le sostituzioni e le aggiunte; le *formalità intrinseche* si propongono invece di garantire la regolarità delle annotazioni contenute nei libri ed evitare il disordine nella loro tenuta.

Le prime si riducono alla numerazione e vidimazione dei libri: « *giornale* », « *inventari* », « *copialettere* », « *libro dei Soci* », « *verbali degli Amministratori* », « *verbali delle Adunanze delle Assemblee* », a norma dell'art. 23 del Codice di Commercio (1);

---

non furono osservate le formalità stabilite, non possono far prova in giudizio a profitto di quelli che li hanno tenuti, salvo ciò che è disposto nel libro terzo di questo Codice ».

Art. 856. « È colpevole di bancarotta semplice il commerciante che ha cessato di fare i suoi pagamenti, e si trova in uno dei casi seguenti:

« . . . .

« 5° Se non ha tenuti i libri prescritti, od almeno il libro Giornale ».

Art. 857. « È anche colpevole di bancarotta semplice il commerciante dichiarato fallito, il quale si trova in uno dei casi seguenti:

« 1° se non ha fatto esattamente l'inventario annuale, ovvero se i suoi libri od inventari sono incompleti o irregolarmente tenuti, o non presentano il suo vero stato attivo e passivo, benchè non siavi frode;

« . . . . ».

Art. 863. « Nel caso di fallimento di una Società in accomandita per azioni od anonima, gli Amministratori e i Direttori di essa sono puniti giusta la prima parte dell'art. 861 (col carcere da 6 mesi a 2 anni), se per loro colpa è avvenuto il fallimento o non furono adempiute le disposizioni degli art. . . . . ., 140. (Oltre i libri prescritti ad ogni commerciante, gli Amministratori delle Società devono tenere il libro dei Soci, il libro delle Adunanze e delle Deliberazioni delle Assemblee generali ed il libro delle Adunanze e delle Deliberazioni degli Amministratori) . . . . ».

Legge sul concordato preventivo, art. 2: « Il ricorrente deve presentare insieme con la domanda, i suoi libri di commercio obbligatori, dei quali almeno il Giornale o l'Inventario tenuti regolarmente da un triennio almeno o dal principio dell'esercizio, se questo non dura da tre anni; uno stato particolareggiato ed estimativo delle sue attività; . . . . »

(1) Art. 23. « Il Giornale e il libro degli Inventari non possono essere posti in uso, se prima ciascun foglio non ne sia stato numerato e firmato da un Giudice del Tribunale di commercio o dal Pretore del luogo di residenza del commerciante; nell'ultima pagina dei libri suddetti e del libro copialettere dev'essere

le seconde si riferiscono al modo col quale il commerciante deve eseguire le scritturazioni.

Per queste il legislatore non ha imposto però alcun metodo di registrazione; esso si è limitato alla prescrizione tassativa che i registri devono essere *tenuti per ordine di data, ed al divieto che in essi figurino spazi in bianco, interlinee, trasporti in margine ed abrasioni* (1).

« Le abrasioni e le cancellazioni che rendono illeggibili le parole cancellate, sono pessimi indizi — dice il Borsari —; la mano quando traccia la verità è franca e sicura. Gli spazi in bianco costituiscono una forte presunzione di frode; la loro esistenza non può essere spiegata che colla intenzione di apportare una qualche modificazione alla precedente od alla susseguente scritturazione. Nè si dica che l'esistenza del bianco spazio dimostra che la frode non fu consumata, giacchè, il rinvenirsene taluni legittima il sospetto che altri siano stati riempiti. Dicasi lo stesso per le lacune, ossia per le omissioni di registrare talune operazioni, giacchè puossi sospettare che ciò sia cagionato da un interesse illegittimo. Anche i trasporti in margine debbono essere vietati. Può accadere benissimo che un'operazione già combinata subisca una qualche modificazione; ma il modificare un'operazione, equivale ad una nuova operazione che deve essere trascritta, non già in margine, ma nel Giornale stesso alla data in cui si compie. Un

---

dichiarato il numero dei fogli che li compongono, e a questa dichiarazione il Giudice o il Pretore deve apporre la data e la firma, il tutto senza spesa.

« Il libro Giornale dev'essere presentato una volta all'anno al Tribunale di commercio od al Pretore e vidimato senza spesa immediatamente sotto l'ultima scrittura.

« Nei Comuni ove non risiede un Pretore, la vidimazione del libro Giornale può eseguirsi da un notaio, che deve farne constare l'adempimento nel suo repertorio ».

(1) Art. 25. « I libri suddetti devono essere tenuti per ordine di data; di seguito senza alcun spazio in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. Non vi si possono fare abrasioni, ed ove sia necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano tuttavia leggibili ».

errore, una omissione può anche accadere ad un esperto contabile, ma della loro scoperta devesi fare un nuovo articolo, da inscriversi alla data della scoperta nel Giornale » (1).

Trascuriamo in questo nostro lavoro, la parte riguardante gli studi di eminenti giuristi, circa la prova derivante dai libri commerciali, a favore o contro di chi li ha tenuti od anche come mezzo di prova nei rapporti con la pubblica finanza, perchè è materia questa del Diritto commerciale che venne da molti autori profondamente illustrata e commentata (2) e che esorbita dalla nostra competenza.

Ci limiteremo soltanto a due punti intorno ai quali si è molto disputato, nei riguardi della *regolarità dei libri* e cioè:

1° *Se il libro giornale possa redigersi a partite riassuntive o debba essere sempre tenuto a partite dettagliate.*

2° *Se a norma delle disposizioni di legge il giornale debba essere unico o se possano i commercianti tenere dei giornali plurimi.*

Per le registrazioni riassuntive molte opinioni si sono manifestate al riguardo.

Nello studio sui libri commerciali dell'avv. Cesare Pagani la questione viene chiaramente prospettata e commentata nel modo seguente:

« Alcuni hanno in modo assoluto negato a qualsiasi com-

---

(1) C. PAGANI, *I libri commerciali,* pag. 83-84.

(2) UMBERTO NAVARRINI, *Trattato teorico-pratico di diritto Commerciale* - pag. 292 e segg. — CESARE VIVANTE, *Trattato di diritto Commerciale* - pagine 276 e segg. — BENSA, BONELLI, BRUNETTI, BRUSA, BRUSCHETTINI, FRANCHI, MANFREDI, NAVARRINI, PAGANI, SRAFFA, *Commentario al Codice di Commercio* (Vallardi) — LUIGI ABELLO e GIANPIETRO CHIRONI, *Trattato di diritto civile italiano* — AGOSTINO RAMELLA, *Trattato del Fallimento* - pag. 189 e segg. — PIETRO D'ALVISE, *Monografie di Ragioneria Professionale* - pag. 286 e segg. — Vedi anche, per la parte pratica, i manuali MOLINA, CARRUCCIO, FRANCHI.

merciante la facoltà di procedere col sistema delle registrazioni riassuntive; altri le hanno ammesse per quelle operazioni che siano svolte in istromenti, scritture private autentiche e sentenze di Tribunali, purchè le partite in complesso annotate portino il riferimento al documento in cui trovasi lo svolgimento. Taluno ha creduto di distinguere tra le operazioni a pronti e quelle a fido; riconoscendo per le prime la facoltà di fare registrazioni riassuntive e negandole per le seconde.

« Vi ha chi introduce una distinzione fondata, però, sul seguente criterio:

« Se si considera il libro in quanto fa prova, o si vuol trarne la dimostrazione dell'esistenza del credito, e le sole partite a fido devono scriversi dettagliatamente, o si vuol trarne la prova delle modalità del contratto, e allora ogni partita deve essere dettagliata. Se si considera, invece, il libro nella sua regolarità rispetto all'art. 857, nº 1, Codice di Commercio, non potrà dirsi irregolare il libro giornale tenuto a partite riassuntive, purchè esso contenga le operazioni riassunte giorno per giorno e il vero stato attivo e passivo del commerciante.

« Vi è infine chi risolve in un modo la questione pei medî e grossi commercianti e in un modo diverso pei piccoli dettaglianti.

« Quale l'avviso preferibile?

« Prescrivere per tutti, indistintamente, le annotazioni riassuntive, val quanto obbligare i piccoli dettaglianti ad accumulare nel loro giornale registrazioni di partite il cui valore è rappresentato da pochi centesimi. Ammettere i riassunti per quelle operazioni che risultano svolte in documenti pubblici, in scritture autentiche, in sentenze, non significa risolvere la questione, poichè vuol dire permettere la registrazione riassuntiva quando un documento attendibile, richiamato dal giornale e costituente, quindi, un'appendice od allegato del medesimo, porta i dettagli.

« Non ci sembra nemmeno giusta la distinzione fra operazione a pronti e operazioni a fido.

« È certo che solo queste, se sono passive per il commerciante, possono condurre al suo fallimento; ma, apertosi il fallimento, necessita conoscere tutti gli atti compiuti, così, a fido, come a contanti. E non crediamo giusto neppure considerare il giornale sotto il doppio aspetto della sua regolarità e del suo valore probatorio, per dire sufficienti sempre nel primo le registrazioni riassuntive e per giudicarle qualche volta insufficienti nel secondo. Quando si pone il quesito, se le annotazioni riassuntive corrispondano al voto della legge, si ricerca se esse rendano o meno il libro irregolare, tenuto conto delle formalità che il Codice di Commercio impone e se, perciò, verificandosi il fallimento, espongano il commerciante alla sanzione minacciata dall'articolo 857, nº 1. Non trattasi di indagare ciò che il commerciante deve fare per ottenere dal giornale la prova anche delle modalità dei suoi contratti, ma ciò che deve fare perchè il giornale possa dirsi regolare. La teorica, adunque, che stiamo esaminando, ha una parte sola la quale interessi la questione: quella, cioè, che si preoccupa delle regolarità del giornale. E siccome essa, per questo effetto, si accontenta della registrazione riassuntiva, così si può concludere che la teorica medesima, nei suoi risultati finali, si risolve nel riconoscere sempre come regolari le annotazioni in modo riassuntivo. Ma allora è ovvio osservare che una grande Casa commerciale, un poderoso Istituto di credito, non possono pretendere di rivelare sufficientemente la storia quotidiana del loro esercizio, registrando sotto una sola annotazione complessiva i molteplici affari della giornata, ciascuno dei quali può avere notevole importanza per valore, e tra i quali alcuno può essere meritevole di speciale considerazione o per la entità eccezionale, o per le condizioni che lo accompagnano o per la persona con cui è conchiuso.

« A parer nostro, la questione deve essere risolta tenendo

distinti i piccoli dettaglianti dalle altre Aziende commerciali. Esigere dai primi gli annotamenti specifici di tutte le loro operazioni ci sembra una imposizione vessatoria, non richiesta da alcun reale bisogno; accordare alle seconde la facoltà di eseguire registrazioni riassuntive, val quanto dispensarle dal documentare tutti quegli atti che, in caso di fallimento, debbono illuminare i creditori e la giustizia intorno la causa del disastro, la moralità e la prudenza del commerciante.

« Quest'obbligazione (delle registrazioni), però, scrive il Cagnola, dev'essere intesa saggiamente e in relazione alla natura e alla specialità del commercio di cui si tratta. Il banchiere, il mercante all'ingrosso potranno registrare singolarmente ogni operazione da loro compiuta; ma il volervi astringere l'esercente il commercio in dettaglio equivarrebbe a rendere impossibile l'esecuzione della legge. Il di lei precetto sarà adempiuto se giorno per giorno egli porterà in blocco nel suo giornale le operazioni che avrà fatte nella giornata.

« E il Bolaffio: l'art. 21 impone al commerciante di scrivere nel giornale tutte le operazioni del suo commercio, e generalmente quanto riceve e paga per qualsiasi titolo, civile e commerciale. Questa disposizione va intesa con discrezione, così da non renderla per alcuni commercianti praticamente ineseguibile. E per conseguenza, se si tratta di un venditore al minuto, basterà che egli enunci alla fine di ciascun giorno in blocco ciò che ha ricevuto e pagato. I particolari troppo minuti di operazioni singolarmente meschine sarebbero inutili, e viceversa richiederebbero fatica, tempo e spazio inadeguati allo scopo che si mira di raggiungere colla tenuta del giornale.

« Così, infine, la Cassazione di Torino giustificò l'obbligo imposto al piccolo dettagliante di tenere il giornale, dicendo che la legge è soddisfatta quando egli annoti, giorno per giorno, il complessivo incasso » (1).

---

(1) CESARE PAGANI, *I libri commerciali*, pag. 41-43

Circa l'unicità e la pluralità del «Giornale», e cioè se la legge con la prescrizione dell'art. 21 abbia inteso di vietare la suddivisione di tale libro in diversi registri, conformemente alle esigenze di ogni singola Azienda, secondo i suoi varî uffici o secondo le sue sezioni o succursali (1), si svolsero molte discussioni tra gli studiosi di contabilità legale, che vennero chiuse fin dal 1907 dal Ministro di Grazia e Giustizia di allora, On. Orlando, con una circolare da lui diretta alle autorità giudiziarie, in cui, riconoscendo che «è canone inconcusso che la legge commerciale più d'ogni altra debba ricevere, mediante ragionevoli e meditate interpretazioni, adattamento congruo ai progressivi bisogni di quelle forme di attività sociale per servizio delle quali è promulgata», *accoglieva i voti dei commercianti e degli studiosi e prescriveva d'interpretare la legge nel senso di ammettere che il libro giornale possa anche presentarsi diviso in vari fascicoli, quando ciò dipenda dall'organizzazione della contabilità del commerciante.*

Il legislatore, con l'interpretazione suesposta, ebbe una chiara visione delle necessità che si presentano nelle grandi Aziende, specialmente in quelle aventi numerose sedi o succursali, il cui movimento contabile non potrebbe certamente venire registrato in un solo libro Giornale, non foss'altro anche per l'impossibilità della materiale trascrizione da parte di una sola persona, di tutte le operazioni riguardanti l'intiera Azienda in tutto il suo svolgimento contabile.

Ma se per necessità di pratica applicazione l'unicità del Giornale non può venire osservata come a rigore di termini e lo impone l'art. 21 del Cod. di Comm., non può ammettersi però che i varî Giornali ripartiti secondo le varie sedi della Società e secondo i varî uffici non debbano venire tutti sotto-

---

(1) Prof. rag. GIOVANNI DUPIN, *I commercianti e i libri di commercio in Italia ed all'estero*, pag. 291.

posti alle formalità intrinseche ed estrinseche dalla legge stabilite per i libri obbligatori (1).

In alcune Aziende, oltre ai Giornali plurimi classificati in diversi modi, si adotta anche un *Giornale speciale per le registrazioni di chiusura*, allo scopo di non rendere accessibile a tutti gli impiegati una materia tanto delicata ed allo scopo altresì di togliere l'inconveniente che il libro Giornale rimanga in arretrato fino a quando il Bilancio non sia stato compilato, per riprendere, come punto di partenza del nuovo esercizio, le risultanze di chiusura dell'esercizio precedente. La tenuta di questo speciale libro Giornale delle registrazioni di chiusura, con tutte le formalità intrinseche ed estrinseche volute dalla legge, è da consigliarsi per gli scopi anzidetti, i quali vengono raggiunti senza nessuna infrazione alla legge commerciale, anche perchè le registrazioni in esame non riguardano vere operazioni di commercio, come esplicitamente e tassativamente si legge nel Codice all'articolo 21, più volte citato, ma si riferiscono semplicemente ad accertamenti di perdite o di utili, di correzione di poste contabili in seguito alla redazione di inventari, accantonamento di fondi per spese e profitti di competenza non ancora accertati, per svalutazione crediti, ecc., dei quali diremo diffusamente trattando delle registrazioni tipiche di chiusura (2).

---

(1) Vedi: Prof. rag. G. DUPIN, op. cit., pagine 291, 292, 293.

(2) Attualmente sono in discussione presso la Commissione Ministeriale per la riforma del Codice di Commercio anche nuove disposizioni circa *l'obbligatorietà dei libri*.

Nel progetto preliminare della Commissione (relatore Bolaffio) risulta la tendenza di eliminare l'obbligo imposto dall'attuale Codice di Commercio della tenuta del libro *Giornale*.

La Commissione dichiara nella sua Relazione che con tale progetto essa rompe una tradizione già parzialmente eliminata dalla pratica commerciale. «Soltanto i dottrinari possono considerare — così si esprime il Relatore — il libro Giornale come il pernio contabile di ogni Azienda.

« La cronaca quotidiana delle operazioni compiute, mentre dovrebbe accer-

§ 45. **Libri facoltativi.** — Si è detto nel paragrafo precedente che i libri imposti dalla legge e le prescrizioni da essa dettate per la loro tenuta, se possono corrispondere a

---

tare la veridicità dei fatti registrati al momento della loro esecuzione e rimasti inalterati nella loro espressione originaria, è esclusa da un'infinità di ragioni le quali vanno dall'impossibilità di attuarla, al deliberato proposito di attuarla a ragione veduta.

« Le grandi Aziende hanno fatto del Giornale la semplice sintesi, più propriamente, anzi, l'indice sommario di altri libri particolari, secondo i rami o le branche della loro complessa attività; le Aziende minori prestano un ossequio alla legge di vera apparenza determinato da interessi particolari che lo rendono sospetto e accrescono lo scetticismo quasi generale, sulla sua sincerità.

« Il progetto — continua il Relatore — surroga a un sistema antiquato una concezione contabile moderna e reale, corrispondente alle più progredite legislazioni straniere.

« Ogni commerciante — dice testualmente la Commissione — terrà liberamente quei libri e quelle scritture che sono richieste dalla natura e dall'estensione del suo commercio in modo che dal loro insieme risultino la consistenza economica e il movimento dei suoi affari ».

Senza dubbio la Commissione, con la dizione « *consistenza economica* » intendeva alludere a quella patrimoniale, e, senza dubbio ancora, con la dizione « *movimento dei suoi affari* », intendeva certamente alludere alla registrazione di tutte le operazioni dall'attuale Codice di Commercio indicate nell'art. 21.

La Commissione ha creduto opportuno seguire il sistema svizzero che abbandona interamente al criterio del commerciante di determinare quali libri debbano essere tenuti e in quale modo, secondo l'importanza e la costituzione della propria Azienda, riservando il giudizio all'Autorità Cantonale di decidere, caso per caso, se quelli scelti dal commerciante corrispondono allo scopo e se il commerciante abbia o meno contravvenuto alle disposizioni generiche di tenere i libri di commercio, in modo che si possa rilevare lo stato del patrimonio ed i singoli rapporti di credito e di debito derivanti dalla gestione degli affari.

Anche la legislazione tedesca non indica esplicitamente quali libri di contabilità debbano essere tenuti dal commerciante e si accontenta di stabilire solo il principio che ogni commerciante debba tenerne, ed in modo che ne risultino evidenti, secondo le regole di un'ordinata contabilità, le operazioni del suo commercio e la situazione del suo patrimonio.

La legge inglese non fa ai commercianti obbligo esplicito di tenere libri, nè regola in alcun modo la loro tenuta, eccettuato quanto essa dispone in modo speciale per le Banche, per le Società di Assicurazione sulla vita e per le Società commerciali.

Del pari, anche gli Stati Uniti d'America, malgrado il loro enorme sviluppo commerciale ed il fantastico movimento di Aziende e di affari, non prescrivono nella loro legislazione nessun libro.

Soltanto la legislazione francese e quelle modellate su di essa: italiana,

doverose cautele, non soddisfano però alle esigenze amministrative di un'Azienda, specialmente poi di una grande industria.

Infatti, dal semplice esame del libro Giornale e degli altri libri obbligatori, anche se tenuti con perfetta regolarità, non si potrebbe certamente seguire l'Azienda nel suo complesso movimento e tanto meno formarsi un chiaro concetto del suo andamento industriale, economico e finanziario.

---

belga, olandese, ecc., prescrivono tassativamente con il libro Inventari ed il copialettere anche la tenuta del libro Giornale.

Sebbene vi siano legislazioni di Nazioni tanto importanti quali l'Inghilterra, gli Stati Uniti, ecc., che non impongono la tenuta del libro Giornale, pure non è certamente lusinghiero per i nostri studi e specialmente per il nostro Paese che fu culla della scrittura bilanciante e fu sempre palestra di studi tendenti a migliorare i congegni contabili in rispondenza dello sviluppo delle Aziende e degli affari, vedere oggi misconosciuta l'importanza del libro Giornale, nel quale la registrazione cronologica dei fatti amministrativi con l'indicazione dei bilancianti movimenti di addebito e di accredito ai varî conti, costituisce la base di un ordinato sistema e nello stesso tempo un prezioso strumento di verifica e di controllo per le indagini affidate alla competenza dei tecnici in materia di contabilità.

L'opinione della Commissione che il ritardo delle registrazioni sul libro Giornale tolga al medesimo quella attendibilità che il legislatore si era prefisso nello stabilire tassativamente la tenuta di quel libro, non è buona ragione per eliminare la più importante fonte, sia pure manchevole, dalla quale i tecnici possono seguire la storia contabile dell'Azienda e ricavare i necessari elementi di controllo dei varî conti classificati nelle scritture ausiliarie.

Non vi è ragioniere che nell'esame della contabilità non abbia avuto nel libro Giornale una preziosa guida per le indagini ad esso affidate e non vi è certo ragioniere che non veda le difficoltà enormi che ad esso si presenteranno nel disimpegno del suo ufficio, quando le indagini ed i rilievi di sua competenza avranno unicamente per base contabile il materiale disperso in svariati e spesso confusi conti, su libri composti il più delle volte con fogli volanti, facilmente quindi sostituibili, senza alcun riferimento e senza alcun coordinamento con delle scritture cronologiche.

Per la dignità dei nostri studi e per la garanzia di serietà che devono avere le contabilità dei commercianti, le quali per presentarsi ad un giusto apprezzamento sulla loro attendibilità devono uniformarsi ad un sistema razionale e coordinato di scritture, riteniamo che l'abolizione dell'obbligo della tenuta di uno strumento prezioso di controllo qual'è il libro Giornale sia un gravissimo errore, nonostante le disposizioni delle citate legislazioni straniere.

Occorre che tutte le operazioni dell'Azienda vengano rispecchiate in *conti ordinati a sistema*, affinchè dall'esame di essi si possano rilevare le mutazioni avvenute negli elementi patrimoniali, con tutte le opportune causali ed analisi, in dipendenza della gestione.

Questo compito, di grande rilievo, viene assolto dalla *contabilità ausiliaria* (1), la quale tra i molti registri, di cui faremo un cenno sommario, trova la sua sintesi nel *Mastro generale*, in cui vengono aperti i conti prospettati dal quadro contabile adottato dall'Azienda (vedi pagine 72-74).

Alcuni conti aperti nel Mastro generale trovano un opportuno svolgimento in *mastrini particolari*.

Principali fra essi, i partitari per i conti individuali dei Clienti, degli Agenti e Rappresentanti, dei Fornitori, delle Banche, degli Assegni, ecc.; per l'analisi delle spese generali; per la classificazione ordinata dei titoli e partecipazioni, delle obbligazioni; ecc.

Oltre a questa contabilità ausiliaria, che risiede nel Mastro generale e nello sviluppo dei conti in esso aperti, altra non meno importante, funziona nei varî Uffici.

Di parte di essa abbiamo già avuto occasione di accennare trattando dell'ordinamento contabile dei Magazzini e della Lavorazione, e per questa ci richiamiamo ai relativi capitoli.

Una trattazione speciale richiede per la sua importanza la contabilità ausiliaria dell'Ufficio Cassa, e di essa diremo nel capitolo XX riguardante la Contabilità generale.

Fanno parte inoltre della contabilità ausiliaria le *Prime Note*, gli *Schedari*, gli *Scadenzari* e tutti gli altri registri e prospetti che variano secondo i diversi tipi di Aziende e gli ordinamenti contabili da esse adottati.

---

(1) Vedi, per la *prova* (art. 48 Cod. Comm.) dei libri facoltativi: U. NAVARRINI, op. cit., pag. 296.

CAPITOLO XX.

CONTABILITÀ GENERALE

§ 46. — Alle pagine 30-31 abbiamo già delineato le funzioni di questo ufficio, che consistono, essenzialmente, *nel controllo e nella registrazione di tutti i fatti aziendali e nella redazione delle Situazioni contabili periodiche e del Bilancio.*

La Contabilità generale non può corrispondere bene alle importanti sue funzioni se l'ordinamento suo non costringe tutti i fatti della gestione ad essere, direi quasi meccanicamente, da essa rilevati, controllati e registrati.

Ciò non dipende, esclusivamente, dal metodo delle scritture, adottato dall'Azienda. Anche il metodo di registrazione più razionale e adatto all'Azienda, non può dare alcun affidamento di esattezza delle sue risultanze, *se l'organizzazione contabile non è stata fatta in modo che nessun fatto amministrativo, possa sfuggire al controllo ed alla registrazione.*

All'Ufficio della Contabilità generale devono essere perciò ininterrottamente collegati, con norme precise e disciplina rigorosa, tutti gli uffici dell'Azienda.

Ad esso devono automaticamente convergere tutte le operazioni e tutti gli impegni.

Esamineremo ora, a grandi linee, il coordinamento della Contabilità generale coi varî uffici contabili ed amministrativi e precisamente:

a) *con l'ufficio «Acquisti»;*

b) *con la «Contabilità di lavorazione»;*

c) *con l'ufficio «Cassa»;*

d) *col «Magazzino materie prime»;*

e) *con «l'ufficio Commerciale»;*

f) *col «Magazzino prodotti».*

a) *Coordinamento coll'ufficio Acquisti.*

L'ufficio della Contabilità generale deve essere sempre al corrente degli ordini di acquisti, allo scopo di potere, con la scorta di essi, esercitare il necessario controllo sul Magazzino e prospettare, in cifra precisa, alla Direzione amministrativa, l'esatta posizione degli impegni che si vanno man mano assumendo verso i Fornitori, affinchè questa possa provvedere tempestivamente al fabbisogno finanziario.

Nelle Aziende importanti e bene organizzate, l'ufficio «Acquisti» trasmette alla Contabilità generale copia delle ordinazioni date ai Fornitori, contenente gli stessi elementi figuranti nella copia trasmessa all'ufficio Magazzino, cui si è fatto cenno alla pagina 89, illustrando l'organizzazione amministrativo-contabile dell'ufficio Ordinazioni.

I dati principali che più interessano la Contabilità generale e cioè: *importo dell'ordinazione e scadenza del pagamento,* vengono dall'ufficio Contabilità generale annotati su apposito registro comunemente denominato *Impegni forniture.*

La tenuta di questo registro, per la sua semplicità, non richiede alcun schiarimento.

b) *Coordinamento colla Contabilità di lavorazione.*

L'Ufficio della Contabilità generale deve conoscere, in tutti i suoi particolari, l'ordinamento completo della Contabilità di lavorazione, per poter esercitare su di essa i necessarî controlli.

Abbiamo già esaminato l'ordinamento della Contabilità di lavorazione e come si possa addivenire con essa, alla determinazione del costo industriale del prodotto.

La Contabilità generale deve, a sua volta, raccogliere, da quella di lavorazione, il riassunto giornaliero o periodico riguardante:

1° *il costo della materia prima e del materiale prelevato dal Magazzino e da imputarsi alle Commesse;*

2° *le spese generali dalla Contabilità di lavorazione portate a carico delle Commesse ad essa aperte;*

3° *la ripartizione della mano d'opera riassunta nei tre gruppi che caratterizzano le Commesse,* e cioè: *di produzione, di produzione interna, di spese generali.*

Questi riassunti o rendiconti furono da noi già spiegati nei precedenti capitoli e riprodotti nei moduli 51, 52, 120, 121, 122, 123.

La Contabilità generale, dopo l'opportuno controllo dei rendiconti, ne farà la registrazione riassuntiva, nella forma da noi esposta alla pag. 67, paragrafo 17, trattando del funzionamento dei conti industriali nelle scritture complesse.

c) *Coordinamento coll'Ufficio Cassa.*

L'Ufficio Cassa per la sua particolare delicatezza e per le gravi responsabilità che possono derivare da un funzionamento, che non sia disciplinato nel modo più rigoroso, deve, quanto e più ancora di ogni altro ufficio di ordine esecutivo, dipendere, per qualsiasi suo movimento, dalla Contabilità

generale, la quale deve svolgere su di esso un efficace e costante controllo, col pieno sviluppo delle sue *tre fasi caratteristiche: preventiva, concomitante e susseguente.*

Per la peculiare sua natura, l'*ufficio Cassa non deve effettuare nessuna riscossione e nessun pagamento, nè procedere a qualsiasi movimento di valori, se non dietro ordini scritti della Contabilità generale*, ordini che assumono speciali denominazioni, quali *mandati di riscossione o reversali*, se si riferiscono all'incasso, *mandati di pagamento*, (*moduli* 168) se riguardano versamenti.

Questi ordini sono, generalmente, firmati dal Direttore amministrativo.

Quando l'Azienda deve effettuare una riscossione od un pagamento, l'Ufficio della Contabilità generale, dopo gli opportuni calcoli di liquidazione della somma da riscuotere o da pagare, stacca il mandato ad essa relativo (*controllo precedente*), ne fa immediatamente la registrazione nella «prima nota» (*controllo concomitante*), e trasmette alla Cassa il mandato per l'esecuzione.

Giornalmente o periodicamente l'Ufficio Cassa trasmette alla Contabilità generale il rendiconto delle operazioni compiute (*mod.* 169), nel quale oltre alla indicazione dei mandati rispettivamente riscossi e pagati, figura anche il *Fondo esistente* in quel determinato giorno, dopo il movimento prospettato dal Rendiconto.

Questo Rendiconto serve alla Contabilità generale per il *controllo susseguente*, che viene effettuato confrontando i dati del Rendiconto colle matrici dei mandati, o meglio ancora, con le registrazioni fatte nella «*prima nota*» al momento della trasmissione del mandato all'Ufficio Cassa.

Lo stesso ordinamento deve essere seguito per il movimento degli altri valori affidati in custodia alla Cassa, generalmente rappresentati da effetti cambiari (vedi, per esempio, *mod.* 170) e da titoli.

Gli ordini scritti in questo caso, anzichè denominarsi mandati di riscossione o di pagamento, vengono rispettivamente chiamati *ordini di ricevimento ed ordini di consegna.*

L'Ufficio Cassa registra le operazioni da esso compiute nella sua contabilità ausiliaria, la quale è generalmente costituita:

1º *da un registro Cassa;*

2º *da un registro di carico e scarico del Portafoglio;*

3º *da un registro di carico e scarico valori e titoli;*

4º *dagli scadenzari.*

Le grandi aziende adottano spesso un modello speciale di *libro Cassa ripartito in caselle interne,* nelle quali le somme riscosse, o pagate, vengono opportunamente ed immediatamente classificate, secondo la causale che diede luogo alla riscossione od al pagamento.

In questo modo, oltre all'importo complessivo di entrata e di uscita di denaro, si rileva, dal registro, in qualunque momento, l'analisi delle riscossioni e dei pagamenti, ripartiti nelle categorie in cui il registro Cassa è stato classificato.

L'ufficio Cassa, periodicamente, oltre ai Rendiconti più sopra citati, riguardanti il movimento del denaro, degli effetti e dei titoli, redige anche delle speciali Situazioni e degli speciali Rendiconti, riguardanti l'intiero movimento finanziario.

Riproduciamo, per la loro particolare importanza, alcuni prospetti di queste Situazioni, ossia la *Situazione di finanza,* (*moduli* 171-*a* - 171-*b*) riguardante il movimento di denaro, degli assegni, del portafoglio e della valuta estera. Quest'ultima, specialmente nei periodi di grandi oscillazioni dei cambi, deve essere oggetto di attento e continuo esame da parte della Direzione amministrativa dell'Azienda, affinchè *non si formino delle posizioni allo scoperto,* le cui liquidazioni recano, assai spesso, notevoli perdite.

Altri prospetti degni di nota sono *il Riassunto mensile del movimento finanziario*, (*mod.* 172-*a* - 172-*b*), per la compilazione del quale si presta perfettamente il libro Cassa classificato *ed i Confronti delle risultanze contabili mensili* (*moduli* 173-*a* - 173-*b*).

d) *Coordinamento col Magazzino materie prime.*

L'Ufficio Magazzino materie prime trasmette periodicamente o giornalmente, alla Contabilità generale, il Rendiconto di entrata delle materie prime e dei materiali (*mod.* 104), corredato dalle fatture dei Fornitori o dalle bolle di consegna.

Fatto il Controllo di questo Rendiconto, la Contabilità generale ne fa la registrazione riassuntiva, con la quale dà debito al Magazzino e credito ai Fornitori, indicando per ognuno di questi il numero della fattura e l'ammontare.

Per la merce uscita, passata alla lavorazione, la Contabilità generale procede alla registrazione del Rendiconto redatto dal Magazzino e trasmesso ad essa col tramite della Contabilità di lavorazione, classificato secondo le varie Commesse, da noi già riprodotto col modulo 23.

Il movimento d'uscita di materie prime e di materiali, estraneo alla lavorazione, viene rispecchiato e trasmesso alla Contabilità generale dal Magazzino, su speciali Rendiconti, che riguardano vendite ai Clienti o resi ai Fornitori, corredati anch'essi dai documenti giustificativi, che, in questo caso, sono rispettivamente gli ordini dell'ufficio Commerciale o quelli dell'ufficio Collaudo.

e) *Coordinamento coll'Ufficio Commerciale.*

L'Ufficio Commerciale deve trasmettere alla Contabilità generale copia di tutti i contratti stipulati coi Clienti, cogli Agenti e Rappresentanti e tutte le eventuali variazioni in seguito a modificazioni o nuovi accordi.

La Contabilità generale, dai contratti rileva e registra, su apposito libro, *i dati riguardanti principalmente il prezzo convenuto e le modalità del pagamento.*

Allorquando l'ufficio Commerciale dà ordine al *Magazzino prodotti* di effettuare una determinata spedizione o consegna, trasmette copia di detto ordine alla Contabilità generale, la quale può così provvedere immediatamente alla compilazione della fattura da trasmettere all'interessato.

Questi ordini di spedizione o di consegna servono all'ufficio della Contabilità generale anche per il controllo dei Rendiconti di uscita della Produzione, da noi spiegati alla pagina 327 nel capitolo riguardante il funzionamento del « Magazzino prodotti ».

Verificandosi il caso di inadempienza dei pagamenti da parte di Clienti, Agenti o Rappresentanti, l'Ufficio della Contabilità generale ne dà immediata comunicazione alla Direzione amministrativa, la quale provvede a sua volta ad informare quella Commerciale, per i provvedimenti da prendersi nell'interesse dell'Azienda.

f) *Coordinamento col Magazzino prodotti.*

Anche su questo Ufficio, d'ordine eminentemente esecutivo, la Contabilità generale deve esercitare un efficace controllo.

Per quanto si riferisce all'entrata dei prodotti nel Magazzino, la Contabilità generale controlla il Rendiconto giornaliero o periodico che da questo le viene trasmesso (*mod.* 155), con la copia delle fatture interne del Collaudo (*moduli* 161, 162, 163); *per quanto si riferisce alle uscite,* il controllo del Rendiconto di Magazzino riesce molto facile con la scorta degli ordini di consegna, trasmessi dall'Ufficio Commerciale al Magazzino prodotti, da noi più sopra accennati.

***

Per le registrazioni l'Ufficio della Contabilità generale si vale della *Prima nota* generalmente suddivisa in tanti fascicoli relativi a determinate categorie di operazioni, ad esempio: prima nota Fornitori Piazza, Italia, Estero, Clienti, Agenti e Rappresentanti, Banche, ecc.

In alcune Aziende funzionano invece due sole prime note, analogamente a quanto generalmente avviene nelle Aziende bancarie; *la prima nota denominata di cassa* e *quella generalmente chiamata di contabilità.*

Nella prima si raccolgono tutte le operazioni che comportano un movimento immediato di denaro; nella seconda quelle che contemplano invece dei rapporti, i quali non hanno per immediata conseguenza, un movimento di cassa.

***

Spetta alla Contabilità generale la compilazione delle Situazioni contabili periodiche, la cui importanza sarà illustrata in appresso (capitolo XXI); il controllo degli inventari di fine esercizio, (capitolo XXII) e tutti gli accertamenti di proventi e utili, di spese e perdite, di accantonamenti di fondi e di svalutazioni, che si operano in sede di chiusura dell'esercizio, e la redazione del Bilancio (capitolo XXIV), del Conto economico e del Conto industriale, con l'applicazione in essi degli ammortamenti e dei deperimenti, di speciali fondi di svalutazione e di riserva, in conformità ai criterî ed alle deliberazioni prese dal Consiglio di Amministrazione.

***

Un altro controllo che nella pratica è spesso trascurato, ma la cui importanza non richiede speciali commenti, riguarda

la gestione delle Aziende collaterali e minori (sezioni, filiali e succursali).

Generalmente il controllo su di esse viene fatto saltuariamente ed in modo incompleto.

Affinchè questo controllo abbia un carattere continuativo ed efficace è necessario che la Contabilità generale possa seguire lo svolgimento delle operazioni fatte dalle sezioni o dalle succursali, *giornalmente*, la qual cosa si può facilmente ottenere con l'obbligo, da parte delle sezioni, delle filiali e altre succursali della trasmissione di un Rendiconto giornaliero, redatto secondo le istruzioni impartite dalla Contabilità generale.

Senza diffonderci sui varî sistemi della contabilità delle Aziende complesse con agenzie subalterne, che fanno parte dello studio della Ragioneria generale, non è inopportuno rilevare che il sistema più comunemente adottato, è quello di aprire, alle sezioni, succursali, filiali, due conti, chiamati rispettivamente: *Conto dotazione e Conto corrente.*

Nel *Conto dotazione* si addebita la filiale del suo capitale netto, quale risulta al principio dell'esercizio; nel *Conto corrente* la si addebita o la si accredita rispettivamente dei valori ad essa inviati o da essa ricevuti, dei pagamenti o delle riscossioni fatte per suo conto e di tutte le eventuali altre partite che dànno origine a rapporti di credito o di debito di carattere interno.

Alcune Aziende usano riferire alla centrale tutte le operazioni tra le varie succursali, come se queste venissero fatte tra la succursale e la centrale; altre invece preferiscono che il movimento venga rispecchiato in conti correnti che le filiali si aprono vicendevolmente tra di loro.

Dei due sistemi è preferibile il primo, perchè permette la continuità del controllo, che riesce anche più facile e spedito.

(*Moduli* 168).

MANDATO [1]

Mandato N.	N° .... *Li* .... *Lire*
per Lire	*Il Cassiere pagherà Lire* [2]
Ordine	*al Sig.* ....
....	*per* ....
per	per Quitanza — *p. p.* la Contabilità Generale
....	
Li	....

Mandato collettivo

Mandato collettivo N.	N° .... *Li* .... *Lire*
per Lire	*Il Cassiere pagherà Lire* [2]
Ordine	*ai Signori:* — *p.* Quitanza — *p.* Quitanza
....	....
per	*per* ....
....	*p. p.* La Contabilità Generale
Li	....

(1) Trattandosi di mandato di *riscossione*, la dicitura subisce le opportuno varianti. — (2) In lettere.

(*Modulo* 169).

CONTABILITÀ GENERALE

RENDICONTO DI CASSA

Movimento di Cassa del giorno ....

INCASSI				*PAGAMENTI*		
N° Reversali	NOMINATIVI PAGATORI	Somme	N° Mandato	NOMINATIVI PERCIPIENTI	Somme	*OSSERVAZIONI*
	Totale			*Totale*		
	Fondo giorno precedente			Fondo esistente		

Il Cassiere

....

(*Modulo* 170).

CONTABILITÀ GENERALE

Movimento degli effetti cambiari del giorno ....

ENTRATA					USCITA					
Mandato	Numero	Accettante o Emittente	Piazza	Somma	Mandato	Numero	Accettante o Emittente	Piazza	Somma	Causale
			Totale					*Totale*		
			Esistenti giorno precedente .					Esistenti		

CLASSIFICAZIONE EFFETTI ESISTENTI

Valuta Italiana	Valuta Estora	Bancabili	Non bancabili	*OSSERVAZIONI*
				Il Cassiere
				....

SITUAZIONE DI FINANZA

Cassa - Banche - Portafoglio al .... 192 ...

Modulo 171-*a* — Situazione Valuta Italia - Banche - Titoli di Stato.

— Movimento Valuta Italia - Banche - Titoli di Stato.

Modulo 171-*b* — Valute Estere.

— Portafoglio Effetti.

Situazione Valuta Italia - Banche - Titoli di Stato

(*Rimanenza mese preced.*
L. ....) *al* ....

In cassa: — *pagine a liquidare* . . . . *L.*				
— *varie* . . . . »				
— *disponibile* . . . . »				
Totale L.				
— *Numerario estero in cassa* . . . . »				

	Deposito titoli	Limite di prelievo	Prelievo	Rimanenza a prel.
Banca d'Italia c/ antic. su titoli .				
Banco di Napoli c/ assegni . . .				
....				
....				

	Limite di prelievo	PRELIEVO			Rimanenza a prelevare
		Effetti di smobilizzo rilasciati	scoperto in c/ c/	TOTALE	
Banca d'Italia. . C/C/					
Banca Commerciale »					
Credito Italiano . »					
Banca Naz. di Cred. »					
Banca Agric. Ital. »					
Banco di Roma . »					
....					
....					
Diversi (incas. eff.) »					
Totale »					
Effetti . . . . »					
....					
Totali Generali »					

Titoli { *Prestito* 5 % . . . . *Capitale nominale L.*
Buoni del Tesoro . . . . »
Rendita 3,50 % . . . . »

Titoli di terzi messi a n/. disposizione L. .... *Totale L.*

Scoperto Banche { .... » .... } . . . . . » »
.... » .... *Rimanenza L.*

Valuta estera disponibile a foglio Valute estere (*mod.* 171-*b*) . . . . . »

Totale L.

(*Modulo* 171-*a*).

Movimento Valuta Italia - Banche - Titoli di Stato

del . . . .

	ENTRATA			USCITA	
	dal 1° a ieri	odierna		dal 1° a ieri	odierna
Clienti . . . . L.			*Clienti* . . . . L.		
Fornitori . . . . . »			*Fornitori* . . . . . »		
Filiali Estere . . . . »			*Corrispondenti* . . . . »		
Corrispondenti . . . . »			. . . .		
. . . .			*Pagamento effetti*		
Controvalore eff. scontati			*Estinz. debiti finanz.* . »		
Controvalore valuta estera »			*Acquisto valuta estera* . »		
Differenza cambio . . . »			*Differenza Cambio* . . »		
. . . .			. . . .		
Proventi . . . . »			. . . .		
Rimborso Spese . . . »			*Paghe Operai* . . . . »		
. . . .			*Stipendi* . . . . . . »		
Riscossioni straordinarie »			*Spese generali* . . . . »		
Realizzo Attività . . . »			*Spese finanziarie* . . . »		
. . . .			*Imposte* . . . . »		
Totale L.			. . . .		
Sezione . . . . »			*Pagamenti straordinari* . »		
. . . .			*Dividendi, inter., obblig.* »		
Totale L.			*Acquisto titoli e diversi* . »		
. . . .			. . . .		
. . . .			*Totale* L.		
Totale L.			*Sezioni* . . . . »		
. . . .			. . . .		
. . . .			*Totale* L.		
Totale Entrata L.			. . . .		
Rimanenza precedente . »			. . . .		
Totale Entrata . . . . »			*Totale* L.		
» *Uscita* . . . . »			. . . .		
Rimanenza L.			*Totale Uscita* L.		

VALUTE ESTERE

N.B. - Rimanenza alla fine del mese precedente in Contanti e Chèques Lit. ....

	Parigi	Bruxelles	Londra	New-York	BANCHE	Amsterdam	Madrid	Zurigo
					Credito Italiano - Torino			
					Credito Italiano - Londra			
					Banca Comm. Italiana			
					Banca Naz. di Credito			
					Banco di Roma			
					Crédit Comm. de France			
					Société Générale			
					« Sudameris »			
					Banque de Bruxelles			
					....			
					....			
					IN CASSA			
					Totali disponibilità in:			
					Contanti e Chèques . .			
					Effetti			
					Extra			
					CAMBI REALI			
					Controvalore compless. ai cambi reali dei totali:			
					....			
					....			
					....			
					Controvalore compless. ai cambi interni *Lit.*			
					IMPEGNI *scad. nel mese*			
					IMPEGNI *scad. nel pross.*			
					IMPEGNI *susseguenti* .			
					VALUTA NEGOZIABILE			

(*Modulo 171-b*).

PORTAFOGLIO EFFETTI

N. B. - Rimanenza alla fine del mese precedente Lit. ....

Stoccolma	B. Ayres		In Valuta Estera	Controvalore ai Cambi Interni	Totali in Lit.
		Bancabili entro quattro mesi . . . Lit.			
		» oltre » » . . . »			
		Non bancabili . . . . »			
		....			
		....			
			Totale Lit.		

MOVIMENTO PORTAFOGLIO EFFETTI

	ENTRATA			USCITA	
	dal 1° a ieri	odierna		dal 1° a ieri	odierna
Clienti . . . L.			*Rit. eff. a Clienti L.*		
Filiali Estere . »			*» » a Filiali »*		
Corrispondenti . . »			*» » a Corris. »*		
			Banche p. sconto »		
Totale L.			*Effetti incassati . »*		
Sezioni . . . »					
Totale L.					
Rimanenza prec. »			*Totale L.*		
Totale Entrata L.			*Sezioni . . . L.*		
Totale Uscita »			*Totale Uscita L.*		
Rimanenza . . L.					

MOVIMENTO VALUTA ESTERA

	ENTRATA			USCITA	
	dal 1° a ieri	odierna		dal 1° a ieri	odierna
Clienti . . . L.			*A Clienti . . . L.*		
Filiali Estere . »			*A Fornitori . . »*		
Corrispondenti . »			*A Corrispondenti »*		
Incasso Effetti . »			*Estinzione Effetti »*		
Acquisto val. estera »			*Realiz. val. estera »*		
Diversi . . . . »			*Diversi. . . . »*		
Totale L.					
Rimanenza prec. »					
Totale Entrata L.			*Totale Uscita L.*		
Totale Uscita L.					
Rimanenza . . L					

MOVIMENTO FINANZIARIO

Riassunto mensile del mese di .... *192*......

Cassa - Banche - Titoli - Effetti - Cassa compensi

Modulo 172-*a* — Entrate.
» 172-*b* — Uscite.

Modulo 173-*a* — Confronto risultanze contabili.
» 173-*b* — Risultanze del Movimento finanziario.

(*Modulo* 172-*a*).

ENTRATE	Movimento Titoli e Buoni del Tesoro		Movimento Effetti da esigere		Movimento per Cassa e Banche					Cassa compensi	Totale Cassa-Banche e Cassa Compensi	Totale generale delle Entrate
	Entrata	Uscita	Entrata	Uscita	in valuta estera Cassa	in valuta estera Banche	in valuta italiana Cassa	in valuta italiana Banche	Totale			
A) *Regolamenti e Riscossioni*												
Da Clienti per regolam. fatture												
Lg.												
Fcs. Francesi												
Fcs. Belgi												
Pesetas												
Valute diverse												
Lit.												
....												
Corrispondenti												
....												
Sezioni												
....												
Totale Regolamenti e Riscossioni												
B) *Proventi dipendenti da*												
Dividendi Titoli ed Interessi .												
Fitti												
Ricupero Crediti svalutati .												
Proventi vari												
....												
Ribassi da Fornitori												
....												
Totale Proventi												
C) *Realizzi dipendenti da*												
Sconto Effetti da esigere												
Incasso » » » ..												
Anticipi Buoni del Tesoro (ec-												

Effetti da esigere non ancora accreditati												
Accrediti per Effetti all'incasso												
Totale Realizzi												
D) *Realizzi Straordinari dipendenti da*												
Realizzo Titoli												
» Stabili												
Totale Realizzi straordinari												
E) *Riscossioni p/ c/ Terzi e Depositi*												
Ritenute Personale												
Spedizionieri												
Depositi cauzionali												
....												
Totale												
F) *Movimento attività in relazione a Uscite*												
Entrata Titoli												
....												
Totale												
Totale delle Entrate (esclusi i giroconti)												
G) *Movimento tra Cassa e Banche*												
Realizzi Valuta Estera												
Prelievi tra Banche												
Acquisto Valuta Estera												
Versamenti e prelievi di Cassa												
....												
Totale												
Totale generale delle Entrate												

(*Modulo* 172-*b*).

USCITE	Movimento per Cassa e Banche					Cassa Compensi	Totale Cassa-Banche e Cassa Compensi	
	in valuta estera Cassa	in valuta estera Banche	in valuta ital. Cassa	in valuta ital. Banche	Totale			
A) *Regolamenti e Pagamenti*								
a Fornitori (regolamento fatture e Trapasso Sedi)								
Lg.								
Fcs. Francesi								
St.								
Fcs. Svizzeri								
Valute diverse								
Lit.								
Fornitori								
Perdita su acquisto Valuta Estera								
» su								
Clienti								
Corrispondenti								
....								
Sezioni								
....								
Totale Regolamenti e Pagamenti								
B) *Pagamenti Spese Ordinarie*								
Mano d'opera								
Stipendi								
Indennità licenziamento								
Spese Generali								
Spese di Produzione								
Spese Finanziarie								
Spese Fiscali								
Spese Competenza Esercizi { Passati								
Spese Competenza Esercizi { Futuri								
Spese Ripetibili								
Spese straordinarie { Mano d'opera								
Spese straordinarie { Diverse								
Nuovi impianti								

Totale Pagamento Spese Ordinarie								
C) *Impieghi del contante in Buoni del Tesoro e Titoli*								
Acquisto Buoni Tesoro								
Aumento disponib. Buoni Tesoro (ecc. c/ anticip.)								
Acquisto Titoli								
....								
Totale								
D) *Impieghi straordinari del contante*								
Acquisto Stabili								
Dividendi interessi — Obbligazioni estratte								
....								
Finanziamenti straordinari								
....								
Totale Pagamenti straordinari								
E) *Pagamenti p/ c/ Terzi e depositi*								
Ritenute Personale								
Spedizionieri								
Depositi cauzionali								
....								
Totale								
Totale delle Uscite esclusi Giroconti								
F) *Movimento tra Cassa e Banche*								
Cessione Valuta Estera								
Prelievi tra Banche								
Acquisto Valuta Estera								
Versamenti e Prelievi per Cassa								
....								
Totale Giroconti								
Totale generale delle Uscite Cassa e Banche								

(*Modulo* 173-*a*).

Confronto risultanze contabili del mese

	Entrata		Uscita		Eccedenza	
Cassa valuta Italiana						
Cassa valuta Estera						
Banche valuta Italiana						
Banche valuta Estera						
Portafoglio						
Titoli di Stato e partecipazioni						
Buoni del Tesoro						
Banche c/. anticipazioni						
Cassa compensi						
Totale						

(*Modulo* 173-*b*).

Risultanze del presente Movimento finanziario

	Entrata		Uscita		Eccedenza	
Cassa valuta Italiana						
Cassa valuta Estera						
Banche valuta Italiana						
Banche valuta Estera						
Portafoglio						
Titoli di Stato e partecipazioni						
Buoni del Tesoro						
Cassa compensi						
Totale						

CAPITOLO XXI

SITUAZIONI CONTABILI PERIODICHE GENERALI E SPECIALI

Generalità — Rilievi tecnico-amministrativi
Allegati e Specchietti dimostrativi.

§ 47. **Generalità.** — *Le Situazioni contabili*, denominate anche *Bilanci di verificazione*, nel riflesso del *riscontro aritmetico* che con esse si ottiene delle registrazioni eseguite, costituiscono un importante *documento contabile-amministrativo, necessario ai Dirigenti*, specie di grandi aziende, per rilevare nella suprema sintesi, le *risultanze contabili della gestione.*

Dallo studio tecnico-contabile delle Situazioni, dalla loro analisi e dagli opportuni confronti con le risultanze ottenute nei varî momenti dell'esercizio, *le menti direttive traggono i dati necessari*, per accertare le condizioni in cui si trova l'Azienda e per seguirne con occhio vigile l'andamento.

Evidentemente le Situazioni contabili corrisponderanno pienamente al loro scopo in quanto i conti aperti nella contabilità, delle cui risultanze esse sono lo specchio fedele, abbiano avuto una *razionale classificazione ed un regolare funzionamento* ed in quanto l'*organizzazione contabile abbia*

costretto il rilievo e quindi la registrazione di tutte le operazioni compiute.

Generalmente le Situazioni vengono compilate alla fine di ogni mese e corredate da speciali allegati e specchietti dimostrativi.

La nostra legge commerciale le impone soltanto alle Società per azioni «*che hanno per principale oggetto l'esercizio del credito*» (art. 177 Cod. comm.); non vi è però azienda importante, di qualsiasi natura, in cui, per le esigenze amministrative più sopra accennate, non si proceda alla redazione di Situazioni periodiche, generalmente mensili, le quali, se compilate con esattezza e diligenza, ed illustrate con opportuni dati analitici, *mettono nella sua vera luce il lavoro compiuto e sono guida efficace per l'avvenire*

Riteniamo cosa utile di presentare la Situazione contabile, alla fine del secondo mese di esercizio, di due Società, *aventi eguale capitale e lo stesso oggetto*, ma in condizioni tutt'affatto diverse, sia sotto il punto di vista *patrimoniale e finanziario*, sia ancora nei riguardi dell'*andamento economico della gestione*. (Situazione N° 1, pagine 406-409 - Situazione N° 2, pagine 428-431).

I dati contabili delle due Situazioni, *riprodotti, con molta approssimazione, dal vero*, offrono materia interessante a rilievi di *ordine tecnico-amministrativo*, (pagine 410-425 per la Situazione N° 1 - pagine 432-442 per la Situazione N° 2) che illustreremo con delle considerazioni di carattere pratico, che scaturiscono in gran parte, dalle nozioni fin qui svolte.

§ 48. **Rilievi tecnico-amministrativi.** — *I rilievi tecnico-amministrativi*, emergenti dalle Situazioni, indispensabili per un fondato apprezzamento sulle condizioni in cui trovasi l'Azienda, in merito al suo patrimonio ed alla sua gestione, riflettono:

1° *Il rapporto fra il capitale industriale* (fisso e circolante) *ed il capitale sociale, aumentato delle riserve.*

2° *La Situazione finanziaria.*

3° *Il rapporto fra i conti commerciali attivi e quelli passivi.*

4° *Il rapporto fra l'ammontare delle materie prime e del materiale nei magazzini ed in lavorazione e l'importo dei debiti verso i fornitori.*

5° *Il rapporto tra la produzione e la cifra di vendita e tra questa ed i crediti commerciali.*

6° *Il rapporto fra la produzione e l'ammontare delle materie prime e del materiale in lavorazione.*

7° *Il confronto tra il fatturato e la cifra di vendita preventivata.*

8° *La percentuale delle spese generali industriali.*

9° *La percentuale delle spese generali amministrative.*

10° *Il risultato economico conseguito.*

Da un razionale apprezzamento delle varie poste della Situazione e dagli opportuni confronti tra di esse, si rileva se l'azienda si trova in *condizioni statiche* relativamente all'entità dei varî suoi elementi patrimoniali attivi e passivi, ed in *condizioni dinamiche* rispetto alla sua gestione, *favorevoli*,

per lo svolgimento regolare del suo programma industriale e commerciale, oppure se esistono *squilibri nella Situazione patrimoniale o nell'andamento industriale, commerciale, o finanziario dell'Azienda*, che ostacolino il suo svolgimento o ne compromettano la sua esistenza.

Urgono in questo caso adeguati provvedimenti, che potranno ridare all'Azienda l'equilibrio più o meno turbato da cause di varia natura, talvolta di ordine puramente interno, *generalmente di carattere tecnico*, tal'altra originate dalle mutevoli vicende dei mercati o dei rapporti coi Terzi.

I molteplici e talvolta gravi problemi che possono presentarsi, richiedono, non di rado, delle soluzioni che recano mutazioni, più o meno profonde, nell'organizzazione industriale o nel programma commerciale dell'Azienda, oppure nel suo assetto finanziario ed amministrativo.

Le menti direttive devono avere di tali problemi immediata percezione ; dalla sollecita ed abile soluzione dei medesimi dipende talvolta, non soltanto il miglioramento della Azienda, ma la stessa sua esistenza.

SITUAZIONE CONTABILE N. 1

QUADRI NUMERICI

ESAME TECNICO-AMMINISTRATIVO

SITUAZIONE CONTABILE N° 1

CONTI	SOMME		DIFFERENZE IN PIÙ	
	dare	avere	dare	avere
CONTI SOCIALI.				
1. Capitale sociale		40.000.000		40.000.000
2. Fondo di riserva statutario		790.000		790.000
3. Fondo di riserva straordinario		1.000.000		1.000.000
4. Utile da ripartire		2.210.000		2.210.000
5. Azionisti, c/ sottoscrizioni e versamenti	40.000.000	36.000.000	4.000.000	
CONTI FISCALI.				
6. Fondo imposte		800.000		800.000
CONTI INDUSTRIALI.				
7. Stabili	8.000.000		8.000.000	
8. Macchinario ed attrezzi	7.700.000		7.700.000	
9. Impianti	870.000		870.000	
10. Mobilio ed oggetti varî	380.000		380.000	
11. Variazioni capitale fisso	250.000		250.000	
A riportarsi L.	57.200.000	80.800.000	21.200.000	44 800.000

CONTI	SOMME		DIFFERENZE IN PIÙ	
	dare	avere	dare	avere
Riporti L.	57.200.000	80.800.000	21.200.000	44.800.000
12. Magazzino materie prime e materiali	13.120.000	11.200.000	1.920.000	
13. Merce in viaggio	635.000	500.000	135.000	
14. Commesse	17.600.000	12.700.000	4.900.000	
15. Magazzino prodotti ...	13.300.000	9.715.000	3.585.000	
16. Mano d'opera	2.400.000		2.400.000	
17. Spese generali industr.	1.950.000		1.950.000	
18. Spese d'impianto	580.000		580.000	
CONTI ECONOMICI.				
19. Perdite e profitti	350.000	280.000	70.000	
20. Imposte e tasse	25.000	25.000		
21. Spese generali d'ammin.	1.300.000		1.300.000	
22. Pubblicità e réclame .	75.000	75.000		
CONTI COMMERCIALI.				
23. Fornitori Piazza	2.400.000	9.200.000		6.800.000
24. Fornitori, c/ anticipi ..	670.000		670.000	
A riportarsi L.	111.605.000	124.495.000	38.710.000	51.600.000

CONTI	SOMME		DIFFERENZE IN PIÙ	
	dare	avere	dare	avere
Riporti L.	111.605.000	124.495.000	38.710.000	51.600.000
25. Fornitori Italia	590.000	1.300.000		710.000
26. Fornitori Estero	2 600 000	3.100.000		500.000
27. Clienti Piazza	10.400.000	7.500.000	2.900.000	
28. Clienti Italia	1.700.000	500.000	1.200.000	
29. Clienti Estero	3.250.000	1.250.000	2.000.000	
30. Agenti e rappresentanti Italia, c/ deposito.....	1.200.000	300.000	900.000	
31. Agenti e rappresentanti Italia, c/ assoluto.....	325.000	275.000	50.000	
32. Agenti e rappresentanti Estero, c/ deposito....	2.500.000	700.000	1.800.000	
33. Agenti e rappresentanti Estero, c/ assoluto....	980.000	815.000	165.000	
34. Assegni	640.000	310.000	330.000	
35. Cambiali attive	2.900.000	800.000	2.100.000	
36. Effetti all'incasso	140.000	107.000	33.000	
37. Effetti in sofferenza ..	72.000	30.000	42.000	
38. Cambiali passive	300.000	1.000.000		700.000
A riportarsi L.	139.202.000	142.482.000	50.230.000	53.510.000

Conti	Somme		Differenze in più	
	dare	avere	dare	avere
Riporti L.	139.202.000	142.482.000	50.230.000	53.510.000
Conti Finanziari.				
39. Cassa	20.701.000	20.510.000	191.000	
40. Titoli e partecipazioni.	350.000		350.000	
41. Credito Italiano, c. c. ..	8.739.000	7.500.000	1.239.000	
42. Banche Estere........	2.500.000	1.000.000	1.500.000	
Conti d'Ordine.				
43. Cauzioni amministratori	450.000		450.000	
44. Amministratori, c/ cauzione		450.000		450.000
Totale come al Giornale L.	171.942.000	171.942.000	53.960.000	53.960.000

Esame tecnico-amministrativo della Situazione

1° — CONFRONTO FRA IL CAPITALE INDUSTRIALE FISSO E CIRCOLANTE ED IL CAPITALE SOCIALE.

Si rileva:

a) Capitale fisso:

Stabili	L.	8.000.000
Macchine e attrezzi	»	7.700.000
Impianti	»	870.000
Mobilio e oggetti varî	»	380.000
Variazioni capitale fisso	»	250.000
Spese d'impianto	»	580.000
Totale	L.	17.780.000

b) Capitale circolante industriale:

Materie prime e materiali			L.	1.920.000
Merce in viaggio			»	135.000
Materiale in lavorazione e prodotti:				
Commesse (*saldo contabile*)	L.	4.900.000		
Più mano d'opera	»	2.400.000		
Più spese generali industr.	»	1.950.000		
Più ammortamenti e deperimenti (2 *mesi a calcolo*)	»	300.000		
Prodotti nei magazzini (*saldo contabile*)	»	3.585.000		
Più differenza approssimativa tra costo industriale e ricavo vendite (30 *per cento circa su* L. 9.715.000)	»	2.914.500		
Riporto	L.	16.049.500	L.	2.055.000

	Riporto	L. 16.049.500	L. 2.055.000
Prodotti in deposito (*saldo contabile*)	2.700.000		
Meno 20 % circa sulle fatture di deposito	540.000		
	2.160.000	» 2.160.000	
		L. 18.209.500	» 18.209.500
		Totale	L. 20.264.500

Riassunto.

Capitale fisso	L. 17.780.000
Capitale circolante industriale	» 20.264.500
Totale	L. 38.044.500

Dai rilievi fatti si traggono le seguenti considerazioni:

Di fronte al Capitale sottoscritto di ...	L. 40.000.000
ed ai Fondi di riserva (che hanno la stessa funzione economica del capitale) *di*	» 1.790.000
ad un totale quindi fra Capitale e Riserve di	L. 41.790.000
esiste una dotazione industriale immobilizzata e circolante di	» 38.044.500
con la differenza quindi in meno, rispetto al Capitale ed alle Riserve di	L. 3.745.500

Richiamando a questo proposito i concetti svolti nello studio del *Preventivo finanziario*, coi quali si è determinato il *capitale necessario per l'impianto e per il funzionamento* dell'Azienda, aggiungendo *al fabbisogno dell'impianto*, quello del *circolante industriale*, necessario per un ciclo di lavorazione, dobbiamo osservare come l'Azienda abbia, nel caso in esame, conservato, nelle sue linee contabili, rispetto al *Capitale sociale* ed a quello *industriale*, l'equilibrio che servì di criterio alla redazione del Preventivo.

2° — Esame della situazione finanziaria.

La Situazione finanziaria risulta:

a) Dal denaro in cassa		L.	191.000
b) Dai titoli e partecipazioni		»	350.000
c) Dai depositi presso Banche		»	2.739.000
d) Dai crediti commerciali (clienti - agenti c/ assoluto - assegni - cambiali attive) ..		»	8.778.000
e) Dal credito verso azionisti in conto decimi		»	4.000.000
Totale		L.	16.058.000

dalla qual somma devesi dedurre:

f) I debiti commerciali (fornitori - cambiali passive)	L. 8.710.000		
g) L'utile da ripartire	» 2.210.000		
	L. 10.920.000	»	10.920.000
Disponibilità residua		L.	5.138.000

Il rilevante importo della disponibilità finanziaria, messo in evidenza nel prospetto suesposto, mentre permetterà il pagamento del dividendo agli azionisti, senza perturbare

l'equilibrio finanziario dell'Azienda, lascierà altresì un prudente margine di disponibilità finanziaria, che consentirà di dare sviluppo alla gestione e di fronteggiare le eventuali crisi di carattere industriale e commerciale, senza ricorrere a prestiti od a finanziamenti, spesso difficili ad ottenersi, e comunque sempre onerosi.

3° — Rapporto fra i conti commerciali attivi e quelli passivi.

Fra i crediti verso i Clienti per i prodotti ad essi venduti, ed i *debiti verso i Fornitori* per gli approvvigionamenti delle materie prime e dei materiali di consumo occorrenti all'industria, deve esistere una certa approssimazione, qualora, *come generalmente avviene*, le condizioni di pagamento pattuite coi Fornitori per le provviste e le condizioni fatte ai Clienti per la riscossione dei prodotti fatturati, sieno all'incirca identiche, *in fatto di scadenza.*

Nel caso in esame i conti commerciali attivi e passivi danno le seguenti risultanze:

Conti commerciali attivi.

a) Crediti verso Clienti Piazza	L.	2.900.000
b) Crediti verso Clienti Italia	»	1.200.000
c) Crediti verso Clienti estero	»	2.000.000
d) Agenti Italia, c/ assoluto	»	50.000
e) Agenti estero, c/ assoluto	»	165.000
f) Assegni	»	330.000
g) Cambiali attive	»	2.100.000
h) Effetti all'incasso	»	33.000
Totale	L.	8.778.000

Conti commerciali passivi.

a) Debiti verso Fornitori Piazza	L.	6.800.000
b) Debiti verso Fornitori Italia	»	710.000
c) Debiti verso Fornitori Estero	»	500.000
d) Cambiali passive	»	700.000
Totale	L.	8.710.000

Si rileva da queste risultanze come l'Azienda possa regolarmente provvedere ai pagamenti, col giro normale di riscossione dei suoi crediti commerciali.

4° — Rapporto fra l'ammontare delle materie prime e del materiale nei magazzini ed in lavorazione e l'importo dei debiti verso i fornitori.

È evidente che tra l'ammontare delle *materie prime* e *dei materiali nei magazzini ed in lavorazione ed il debito verso i Fornitori*, deve esistere, in condizioni di normale funzionamento, un certo rapporto, in relazione alla durata di un ciclo di lavorazione, ed alla scadenza, generalmente adottata dall'azienda, per il pagamento ai Fornitori, delle materie prime e dei materiali acquistati.

Supposto che il ciclo di lavorazione abbracci il periodo di tre mesi, e che parimenti di tre mesi sia la scadenza ordinaria dei debiti verso i Fornitori, la differenza tra l'importo dei due elementi che stiamo esaminando, non può essere, *in condizioni normali*, molto forte.

Qualora lo fosse, vanno ricercate le cause dello squilibrio e queste possono trovare la loro origine, nell'anticipato oppure nel ritardato pagamento ai Fornitori, oppure in contratti speciali di forniture, a condizioni diverse dalle ordinarie, e, non di rado, in una dotazione di magazzino o di materiali eccedenti i bisogni ordinari dell'industria.

In quest'ultimo caso, lo squilibrio, evidentemente dannoso all'Azienda, risulterà chiaramente dal rilievo riguardante il rapporto fra la *produzione e l'ammontare delle materie prime e del materiale nei magazzini ed in lavorazione.* (Vedi nº 6 pag. 418).

Dalla Situazione noi rileviamo la seguente esistenza di materie prime e di materiali nei magazzini ed in lavorazione:

a) Materie prime e materiali in magazzino . .		L. 1.920.000
b) Merce in viaggio		» 135.000
c) Commesse:		
Dare del conto	L. 17.600.000	
Mano d'opera	» 2.400.000	
Spese generali industriali . .	» 1.950.000	
Totale carico	L. 21.950.000	
Scarico	» 12.700.000	
Saldo	L. 9.250.000	

Considerando in via di approssimazione (contabilità di lavorazione) una media del 60% di costo delle materie prime e dei materiali sul saldo, l'ammontare dei medesimi si può valutare all'incirca in: L. $\frac{9.250.000 \times 60}{100}$ = ... » 5.550.000

Totale approssimativo materie prime e materiali in magazzino ed in lavorazione . . . . L. 7.605.000

Devesi però tener calcolo del materiale e della materia prima trasformata in prodotti, passati, al costo industriale, al magazzino della produzione.

Questo dato è facilmente rilevabile dall'« Avere » del conto « Commesse », diminuito della percentuale approssimativa di mano d'opera e di spese generali industriali.

Prendendo in esame lo scarico complessivo del 1° bimestre di esercizio, cui la Situazione si riferisce, rileviamo:

a) Scarico conto Commesse .... L. 12.700.000

Considerando che nei *prodotti finiti*, la mano d'opera e le spese generali industriali rappresentino complessivamente all'incirca il 60 % del costo industriale (dato questo facilmente rilevabile dalla contabilità di lavorazione), il costo della materia prima e dei materiali trasformati in prodotti, nel periodo in esame, sarà di:

$$\text{L. } \frac{12.700.000 \times 40}{100} = \qquad \text{L. } 5.080.000$$

Aggiungendo tale somma all'importo precedentemente determinato delle materie prime e materiali nei magazzini ed in lavorazione .. » 7.605.000

si ottiene la somma di L. 12.685.000

la quale rappresenta, all'incirca, la dotazione di materie prime e di materiali nei magazzini ed in lavorazione, ed il costo di quelli trasformati in prodotti, in quel determinato ciclo di lavorazione.

Abbiamo più sopra rilevato un debito verso i fornitori di L. 8.710.000, il quale trova la sua contropartita (maggiore di circa 4.000.000), nelle materie prime e nei materiali, come dalle cifre più sopra illustrate.

Se si tiene conto che nel caso in esame *si ebbero occasioni favorevoli per l'acquisto a pronti*, di rilevanti partite di materie prime per oltre L. 3.500.000, si rileva, *anche in questo rapporto, il funzionamento normale dell'Azienda.*

5° — RAPPORTO TRA LA PRODUZIONE E LA CIFRA DI VENDITA E TRA QUESTA ED I CREDITI COMMERCIALI.

Si rileva che la produzione venne accertata, al costo industriale, in .... L. 12.700.000

e che le vendite ammontarono a .... L. 9.715.000

Tenendo calcolo delle spese generali d'amministrazione e del margine di utile ricavato dalle vendite, circa il 30 %, (dati ricavabili dal costo industriale più la percentuale di spese generali d'amministrazione) si deve, per razionale confronto, togliere dallo scarico del magazzino prodotti detta percentuale:

Avere magazzino prodotti	L.	9.715.000
meno il 30 %	»	2.914.500
Costo industriale dei prodotti venduti	L.	6.800.500

Si osserva che la vendita è fortemente inferiore alla produzione e di ciò va ricercata la causa.

Nel caso in esame essa dipende dal fatto che il maggior assorbimento dei prodotti da parte dei varî mercati, avviene nel secondo trimestre dell'esercizio.

Ne consegue che, nel primo ciclo di produzione, la lavorazione fornisce e fornirà al magazzino i prodotti necessarî per le vendite che verranno fatturate nei successivi periodi.

In merito al rapporto fra la cifra di vendita ed i crediti commerciali si rileva che la *riscossione dei crediti*, in relazione al *fatturato*, procede normalmente.

Infatti, dalla Situazione risulta che la media mensile del fatturato ammonta a L. 4.857.500.

Considerando che le condizioni generali di pagamento sono un terzo a pronti e due terzi a tre mesi, ne viene di

conseguenza che il credito verso i clienti, nel periodo di tre mesi, deve aggirarsi su L. 9.700.000 all'incirca.

Dalla Situazione risulta che i crediti commerciali ammontano a L. 8.778.000, con la differenza quindi, in meno, di circa L. 1.000.000, sulla cifra massima di esposizione.

Queste risultanze dimostrano che la riscossione dei crediti viene curata con encomiabile diligenza.

6° — RAPPORTO FRA LA PRODUZIONE E L'AMMONTARE DELLE MATERIE PRIME E MATERIALI IN LAVORAZIONE AL COSTO INDUSTRIALE.

Dalla Situazione contabile si rileva:

a) Materie prime e materiali in magazzino..	L.	1.920.000
b) Costo industriale del materiale in lavorazione (vedi conteggio al n° 1)	»	9.550.000
	L.	11.470.000

Devesi osservare che questa dotazione di materie prime e di materiale contempla la lavorazione di circa tre mesi, con una media, quindi, mensile di L. 3.800.000 circa.

Questa somma è fortemente superata dalla produzione ottenuta, quale risulta dalla Situazione in esame, che mette in evidenza, per il periodo di due mesi, l'accertamento dei prodotti al costo industriale per L. 12.700.000, con la media mensile quindi di L. 6.350.000.

Questa eccedenza di produzione in confronto alla dotazione di materiali deriva dal fatto che non è ancora arrivata nei magazzini la materia prima ordinata per le nuove Commesse di produzione, per le quali il lavoro sarà iniziato in un successivo ciclo di lavorazione.

7° — Confronto fra il fatturato e la cifra di vendita preventivata.

Si è già detto che l'Azienda deve sorgere e svolgersi con un ponderato programma industriale e commerciale, il quale trova la sua sintesi nel preventivo di fabbricazione e di vendita.

L'ufficio commerciale, tra i varî compiti suoi, ha quello importantissimo di studiare e concretare in cifre, il probabile assorbimento della produzione da parte dei mercati, ripartito nei varî periodi dell'esercizio.

Il confronto tra la cifra di vendita preventivata e quella realmente avvenuta, forma materia di studio interessante e serve di guida alla Direzione commerciale, la quale deve accertare le cause delle sensibili differenze in più od in meno, fra quanto da essa previsto e quanto invece ebbe a verificarsi.

La diminuzione di vendita in un determinato mercato, può essere originata da crisi di *carattere generale*, o da cause di *carattere particolare*, riguardanti il Cliente o l'Agenzia, che operano in quel determinato luogo.

A seconda della causa, la Direzione commerciale o cercherà nuovi sbocchi, o provvederà a destinare temporaneamente altrove i prodotti che quel determinato mercato non assorbe, oppure prenderà solleciti provvedimenti in merito ai Clienti od all'Agenzia, adeguati alle circostanze.

8° — Percentuale di spese generali industriali.

Dai dati contabili figuranti nella Situazione (mano d'opera e spese generali industriali) si accerta nei primi due mesi di esercizio la percentuale del 105,18 di spese generali industriali sulla mano d'opera produttiva.

Questo accertamento si ottiene dal seguente conteggio:

a) Mano d'opera figurante nella Situazione .	L.	2.400.000
b) Spesa generale di mano d'opera compresa nella precedente	»	280.000
Mano d'opera produttiva	L.	2.120.000
c) Spese generali industriali figuranti nella Situazione	L.	1.950.000
più spese generali di mano d'opera sopra riportate	»	280.000
	L.	2.230.000

Facendo il rapporto tra le spese generali industriali e la mano d'opera produttiva, cui si è accennato nel capitolo VI, alla pagina 57, si ottiene:

$$2.120.000 : 2.230.000 = 100 : x$$

$$x = \frac{2.230.000 \times 100}{2.120.000} = 105{,}18.$$

Questo calcolo deve però eseguirsi mensilmente, per l'opportuno confronto delle risultanze dei varî mesi di esercizio.

Scindendo le poste contabili delle spese generali e della mano d'opera produttiva nei due mesi dell'esercizio (gennaio-febbraio) si ottengono le seguenti risultanze:

Mano d'opera produttiva:

Gennaio	L.	1.000.000
Febbraio	»	1.120.000
	L.	2.120.000

Spese generali industriali:

Gennaio	L.	1.050.000
Febbraio	»	1.180.000
	L.	2.230.000

La percentuale di spese generali industriali sarebbe quindi:

per il mese di gennaio: $\frac{1.050.000 \times 100}{1.000.000} = 105$

per il mese di febbraio: $\frac{1.180.000 \times 100}{1.120.000} = 105,35.$

Apparentemente quindi un aumento di pochi centesimi della percentuale del mese di febbraio su quella del mese precedente.

Ma ciò non è esatto. A pagina 57 abbiamo osservato che nel confrontare le percentuali di spese generali bisogna tenere presente, *come fattore perequativo*, la variazione avvenuta nel costo della mano d'opera produttiva.

E poichè nel caso in esame i salari del mese di febbraio ebbero l'aumento di circa il 5 %, in confronto a quelli del mese precedente, è necessario, *per un razionale confronto della percentuale di spesa fra i due mesi*, togliere dalla somma rappresentante la mano d'opera produttiva di febbraio, l'aumento dei salari avvenuto in tale mese per effetto del rincaro della mano d'opera, e cioè:

$$\frac{1.120.000 \times 5}{100} = \text{L. } 56.000.$$

In conseguenza:

$$1.120.000 - 56.000 = 1.064.000$$

e quindi:

$$1.064.000 : 1.180.000 = 100 : x$$

$$x = \frac{1.180.000 \times 100}{1.064.000.} = 110.90.$$

L'aumento quindi delle spese generali industriali del mese di febbraio rispetto a quelle di gennaio, anzichè di soli 35 centesimi per cento, rimane accertato nella misura del 5,90 %.

9° — PERCENTUALE DI SPESE GENERALI D'AMMINISTRAZIONE.

Le spese generali d'amministrazione figurano nella Situazione per l'importo di L. 1.300.000, alla qual somma, aggiungendo il saldo del conto perdite e profitti, si ottiene l'ammontare di L. 1.370.000, il quale, rispetto alla mano d'opera produttiva, rappresenta la percentuale di:

$$\frac{1.370.000 \times 100}{2.120\ 000} = 64,62\ \%.$$

Confrontando le spese generali d'amministrazione dei due mesi di gennaio e febbraio, essendosi queste verificate:

nel mese di gennaio per	L.	750.000
nel mese di febbraio per	»	620.000
	L.	1.370.000

si accertano nei due mesi le percentuali seguenti:

per il mese di gennaio: $\frac{750.000 \times 100}{1.000.000} = 75\ \%$;

per il mese di febbraio: $\frac{620.000 \times 100}{1.120.000} = 55,35\ \%$.

Dal confronto si rileva che la percentuale di spese generali d'amministrazione del mese di gennaio fu di gran lunga maggiore di quella del successivo mese di febbraio.

A tale riguardo però devesi osservare che alcune spese *non si ripetono mensilmente* e che parte di esse, ed altre che si accertano saltuariamente, non si riferiscono soltanto al mese in cui vennero accertate, ma ad un periodo più lungo e talvolta all'intiero esercizio.

Ne deriva che, *per confrontare dati omogenei*, devesi ripartire le spese della natura suindicata tra i varî mesi.

Nel caso in esame si osserva che nel mese di gennaio vennero spese, per una Esposizione tenutasi in quel periodo,

L. 60.000, mentre nel mese di febbraio si pagarono L. 25.000 per imposte e tasse, di competenza dell'esercizio in corso.

Tanto l'una quanto l'altra di queste spese non sono *imputabili soltanto al mese in cui ne venne fatto l'accertamento* e per conseguenza *devonsi rendere omogenei i termini di confronto,* ripartendo le due spese suindicate, nella stessa misura, tra i mesi di gennaio e di febbraio.

Lo stesso criterio deve essere adottato nello studio e confronto coi mesi successivi.

Tenendo calcolo di ciò, tanto il mese di gennaio quanto il mese di febbraio devono, per le spese sopra indicate, sopportare l'eguale onere di:

$$\frac{60.000 + 25\ 000}{2} = 42.500.$$

In conseguenza di ciò le spese di gennaio devono essere rappresentate da:

$$750.000 - 60.000 + 42.500 = \text{L. } 732.500$$

e quelle di febbraio da:

$$620.000 - 25.000 + 42.500 = \text{L. } 637.500$$

e quindi le percentuali dei predetti mesi vanno così rettificate:

per il mese di gennaio: $\frac{732.500 \times 100}{1.000.000} = 73.25\ \%$;

per il mese di febbraio: $\frac{637.500 \times 100}{1.120.000} = 56,91\ \%$.

Anche in queste medie però gioca il rincaro della mano d'opera verificatasi nel mese di febbraio e di esso va tenuto calcolo, come fu fatto precedentemente, nel confronto delle percentuali delle spese generali industriali.

10° — Risultato economico conseguito.

È superfluo osservare che l'accertamento *dell'utile netto realmente conseguito o della perdita sofferta* nell'esercizio, o durante un periodo di esso, *non è esatto*, se non si procede, *per alcuni elementi patrimoniali*, alla compilazione di accurati inventari.

Ciò va riferito specialmente alle materie prime ed ai materiali di consumo nei magazzini ed in lavorazione, ed ai prodotti.

È soltanto con l'accertamento di fatto, e cioè con l'*inventario*, che si può concretare in cifra precisa la reale consistenza di quegli elementi, perchè indipendentemente dagli errori di conteggio, che nell'enorme movimento delle materie prime e dei materiali possono verificarsi, la contabilità non può seguire e rispecchiare le eventuali avarie, i cali e le dispersioni cui le materie prime ed i materiali sono soggetti.

Del pari la contabilità non può seguire e rispecchiare giornalmente i deperimenti e le svalutazioni che si rendono necessari nei varî elementi del patrimonio.

È soltanto dopo questi ed altri accertamenti, dei quali diremo trattando delle registrazioni in sede di chiusura, che si può addivenire alla determinazione del reale risultato economico della gestione.

Ciònonostante si può, anche senza l'ausilio degli inventari, la cui redazione porterebbe periodicamente il danno non lieve di fermare il movimento dei magazzini e della lavorazione, con opportuni rilievi contabili desunti dalla Situazione, seguire a grandi linee l'andamento economico dell'Azienda.

I dati che si possono ricavare *non saranno evidentemente esatti*, per le ragioni suesposte, però, qualora i conti abbiano regolarmente funzionato ed i fatti della gestione siano stati tutti registrati, dall'esame e dallo studio della Situazione si otterranno dei *risultati approssimativi*, tanto meno lontani dal vero, quanto maggiore sarà stata la precisione e la dili-

genza con cui si sono rispecchiati nelle scritture tutti i movimenti interni e tutti i rapporti coi Terzi, originati dalla gestione.

Prendendo in esame la Situazione, rileviamo che il fatturato ai clienti raggiunse nel primo bimestre 1925 la cifra di L. 9.715.000, la qual somma rappresenta il ricavo lordo di tutte le vendite e dei prodotti spediti agli Agenti in conto deposito.

Confrontando il prezzo medio fatturato coi costi industriali, si desume che fra il costo industriale ed il prezzo di vendita vi è un margine di circa il 30 %, che commisurato al totale delle vendite, dedotti i depositi fatti nel bimestre e rimasti invenduti per L. 1.500.000, ammonta a L. 2.464.500.

Da questa somma devesi togliere:

a) il saldo del c/ perdite e profitti	L. 70.000		
b) le spese generali d'amministrazione	» 1.300.000		
c) le provvigioni da regolarsi in approssimative	» 200.000		
	L. 1.570.000	»	1.570.000
con un residuo quindi di		L.	894.500

la qual somma rappresenta, all'incirca, l'utile conseguito nel primo bimestre, al lordo delle interessenze dovute ai dirigenti ed al personale di concetto partecipante agli utili dell'Azienda, computando le quali, nella misura del 10 % e cioè in complessive L. 89.450, si ottiene l'utile di L. 805.050, salvo la svalutazione sui crediti in dipendenza di eventuali dissesti dei Clienti debitori.

Dovrebbesi inoltre tener conto degli interessi sui crediti in c/ c/ verso le Banche italiane ed estere, ma poichè l'ammontare dei medesimi bilancia all'incirca altre eventuali spese di competenza del primo bimestre, non ancora accertate, si omette il computo degli uni e delle altre.

Da tutti i rilievi esposti e dalle considerazioni svolte ne consegue che l'Azienda in esame si trova in *condizioni patrimoniali di lusinghiero equilibrio; la gestione procede normalmente ed il risultato economico che l'Azienda consegue, è adeguato al capitale in essa investito.*

Lo studio fatto è molto sommario; esso dovrebbe essere completato dall'esame di speciali allegati di cui si dirà in seguito e da altri studi analitici riguardanti la lavorazione, le condizioni dei mercati, i nuovi sbocchi di vendita, le tariffe doganali, ecc. in base ai dati raccolti dai varî uffici e dalle informazioni e relazioni dei Concessionari, Rivenditori, Agenti e Rappresentanti in Italia ed all'Estero.

SITUAZIONE CONTABILE N. 2

QUADRI NUMERICI

ESAME TECNICO-AMMINISTRATIVO

SITUAZIONE CONTABILE N° 2

CONTI	SOMME		DIFFERENZE IN PIÙ	
	dare	avere	dare	avere
CONTI SOCIALI.				
1. Capitale sociale		40.000.000		40.000.000
2. Perdita di esercizio da ammortizzare	6.500.000		6.500.000	
CONTI INDUSTRIALI.				
3. Stabili	22.500.000		22.500.000	
4. Macchinario ed attrezzi	17.400.000		17.400.000	
5. Impianti	2.650.000		2.650.000	
6. Mobilio ed oggetti varî	940.000		940.000	
7. Variazione capitale fisso	—		—	
8. Magazzino materie prime e materiali	9.150.000	7.300.000	1.850.000	
9. Merce in viaggio				
10. Commesse	14.300.000	5.600.000	8.700.000	
11. Magazzino prodotti ...	11.300.000	2.600.000	8.700.000	
A riportarsi L.	84.740.000	55.500.000	69.240.000	40.000.000

CONTI	SOMME		DIFFERENZE IN PIÙ	
	dare	avere	dare	avere
Riporti L.	84.740.000	55.500.000	69.240.000	40.000.000
12. Mano d'opera	1.750.000		1.750.000	
13. Spese generali industr.	1.650.000		1.650.000	
14. Spese d'impianto	950.000		950.000	
CONTI ECONOMICI.				
15. Imposte e tasse	27.000	27.000		
16. Pubblicità e réclame .	15.000	15.000		
17. Perdite e profitti	1.050.000	580.000	470.000	
18. Spese generali d'amministrazione	1.450.000		1.450.000	
CONTI COMMERCIALI.				
19. Fornitori Piazza......	3.350.000	13.700.000		10.350.000
20. Fornitori, c/ anticipi ..				
21. Fornitori Italia	650.000	4.050.000		3.400.000
22. Fornitori Estero	1.700.000	4.150.000		2.450.000
A riportarsi L.	97.332.000	78.022.000	75.510.000	56.200.000

CONTI	SOMME		DIFFERENZE IN PIÙ	
	dare	avere	dare	avere
Riporto L.	9 .332.000	78.022.000	75.510.000	56.200.000
23. Clienti Piazza	11.300.000	9.750.000	1.550.000	
24. Clienti Italia	750.000	450.000	300.000	
25. Clienti Estero	1.750.000	1.150.000	600.000	
26. Agenti e rappresentanti Italia, c/ deposito.....	2.500.000	75.000	2.425.000	
27. Agenti e rappresentanti Italia, c/ assoluto.....	90.500	75.000	15.500	
28. Agenti e rappresentanti Estero, c/ deposito....	750.000		750.000	
29. Agenti e rappresentanti Estero, c/ assoluto....	30.000	17.000	13.000	
30. Assegni	530.000	320.000	210.000	
31. Cambiali attive	1.950.000	1.920.000	30.000	
32. Effetti all'incasso	95.000	80.500	14.500	
33. Effetti in sofferenza ..	550.000		550.000	
34. Cambiali passive	350.000	4.550.000		4.200.000
A riportarsi L.	117.977.500	96.409.500	81.968.000	60.400.000

CONTI	Somme		Differenze in più	
	dare	avere	dare	avere
Riporto L.	117.977.500	96.409.500	81.968.000	60.400.000
Conti Finanziari.				
35. Cassa	8.750.000	8.715.000	35.000	
36. Banca X (c/ finanziamento)		21.603.000		21.603.000
37. Banche Estere........	600.000	600.000		
38. Banca X (c/ effetti smobilizzo)	20.000.000		20.000.000	
39. Effetti di smobilizzo (Banca X)......		20.000.000		20.000.000
Conti d'Ordine.				
40. Cauzioni amministr. ..	450.000		450.000	
41. Amministratori, (c/ cauzione)		450.000		450.000
Totale come al Giornale L.	147.777.500	147.777.500	102.453.000	102.453.000

Esame tecnico-amministrativo della Situazione

1° — CONFRONTO FRA IL CAPITALE INDUSTRIALE FISSO E CIRCOLANTE ED IL CAPITALE SOCIALE.

Dalla Situazione risulta:

a) *Capitale fisso:*

Stabili	L.	22.500.000
Macchine e attrezzi	»	17.400.000
Impianti	»	2.650.000
Mobilio e oggetti varî	»	940.000
Spese d'impianto	»	950.000
Totale	L.	44.440.000

b) *Capitale circolante industriale:*

Materie prime e materiali			L.	1.850.000
Materiale in lavorazione e prodotti:				
Commesse (*saldo contabile*)	L.	8.700.000		
Più mano d'opera	»	1.750.000		
Più spese generali industr.	»	1.650.000		
Più deperimenti e ammortamenti (*2 mesi a calcolo*)	»	400.000		
Prodotti nei magazzini (*saldo contabile*)	»	8.700.000		
Più differenza approssimativa tra costo industriale e ricavo vendita (10 *per cento circa su L*. 2.600.000)	»	260.000		
Riportansi	L.	21.460.000	L.	1.850.000

	Riporto	L. 21.460.000	L. 1.850.000
Prodotti in deposito: *saldo contabile*	3.175.000		
Meno il 5% circa sulle fatture di deposito	158.750		
L.	3.016.250	» 3.016.250	
		L. 24.476.250	» 24.476.250
		Totale	L. 26.326.250

Riassunto.

Capitale fisso	L. 44.440.000
Capitale circolante industriale	» 26.326.250
Totale	L. 70.766.250

Si rileva una grande sproporzione tra il Capitale sociale e quello industriale.

Di fronte al Capitale sociale di	L. 40.000.000
del quale la Società ha già perduta una parte cospicua	» 6.500.000
residuando così il Capitale effettivo a	L. 33.500.000
esiste una dotazione industriale immobilizzata e circolante di	» 70.766.250
con la differenza quindi rilevante di	L. 37.266,250

È evidente che *questa eccedenza del capitale industriale* sul *Capitale sociale,* non può trovare per contropartita che *altrettante passività,* stante la mancanza completa di riserve.

Come appare infatti dalla Situazione, i debiti ammontano a cifra molto ingente, cioè a circa L. 40.000.000, delle quali oltre la metà, rappresentano un debito *di natura speciale* verso la Banca X..., che ha servito, *esclusivamente, a colmare, fin dall'origine, la deficienza del Capitale sociale.*

Di tale debito avremo occasione di dire più avanti; per ora ci limitiamo a rilevare la sproporzione tra gli elementi presi in esame, la quale costituisce un *grave vizio d'origine della Società.*

2° — ESAME DELLA SITUAZIONE FINANZIARIA.

La Situazione finanziaria risulta:

a) Dal denaro in cassa	L.	35.000
b) Dai crediti commerciali (clienti - agenti c/ assoluto - assegni - cambiali attive) ..	»	2.733.000
	L.	2.768.000

alla qual somma devesi contrapporre:

c) I debiti commerciali (fornitori - cambiali passive)	L.	20.400.000
d) Il debito per finanziamento verso la Banca X...	»	21.603.000
	L.	42.003.000

Confronto.

Attività finanziaria	L.	2.768.000
Passività finanziaria	»	42.003.000
Eccedenza passiva	L.	39.235.000

L'enorme eccedenza passiva di oltre 39.000.000 è causa di grave turbamento nella gestione dell'Azienda, tanto nella sua parte industriale, quanto in quella commerciale, come si constaterà nei rilievi seguenti.

3° — Rapporto fra i conti commerciali attivi e quelli passivi.

Conti commerciali attivi.

a) Crediti verso Clienti Piazza	L.	1.550.000
b) Crediti verso Clienti Italia	»	300.000
c) Crediti verso Clienti Estero	»	600.000
d) Agenti Italia, c/ assoluto	»	15.500
e) Agenti estero, c/ assoluto	»	13.000
f) Assegni	»	210.000
g) Cambiali attive	»	30.000
h) Effetti all'incasso	»	14.500
Totale	L.	2.733.000

Conti commerciali passivi.

a) Debiti verso Fornitori Piazza...........	L.	10.350.000
b) Debiti verso Fornitori Italia	»	3.400.000
c) Debiti verso Fornitori Estero	»	2.450.000
d) Cambiali passive	»	4.200.000
Totale	L.	20.400.000

Si constata un rilevante squilibrio tra l'ingente importo dei debiti commerciali e la cifra esigua dei crediti della stessa natura.

Esso trae evidentemente origine dalla grave situazione finanziaria che minaccia di travolgere l'Azienda, la quale, mentre non può fronteggiare il pagamento dei debiti verso i suoi Fornitori, si trova nell'assoluta impossibilità di svolgere un giro d'affari adeguato ai capitali investiti, ed alle forti spese della gestione.

4° — Rapporto fra l'ammontare delle materie prime e del materiale nei magazzini ed in lavorazione e l'importo dei debiti verso i fornitori.

Dalla Situazione noi rileviamo la seguente esistenza di materie prime e di materiali nei magazzini ed in lavorazione:

a) Materie prime e materiali in magazzino.. L. 1.850.000

b) Commesse:

Dare del conto	L. 14.300.000	
Mano d'opera	» 1.750.000	
Spese generali industriali..	» 1.650.000	
Totale carico	L. 17.700.000	
Scarico	» 5.600.000	
Saldo	L. 12.100.000	

Considerando in via di approssimazione (contabilità di lavorazione) una media del 50% di costo delle materie prime e dei materiali sul saldo, l'ammontare dei medesimi si può valutare all'incirca in: $\frac{12.100.000 \times 50}{100} =$ » 6.050.000

Totale approssimativo materie prime e materiali in magazzino ed in lavorazione ... L. 7.900.000

Supponendo che nei *prodotti finiti* la mano d'opera e le spese generali industriali rappresentino complessivamente, all'incirca, il 70 % del costo industriale (dato questo facilmente rilevabile dalla contabilità di lavorazione), il costo della

materia prima e materiali trasformati in prodotti, nel periodo

in esame, sarà di: $\frac{5.600.000 \times 30}{100} =$ L. 1.680.000

Aggiungendo alla somma precedente l'importo già determinato delle materie prime e materiali nei magazzini ed in lavorazione ... » 7.900.000

si ottiene la somma di L. 9.580.000

la quale rappresenta, all'incirca, la dotazione di materie prime e di materiali nei magazzini ed in lavorazione ed il costo di quelli trasformati in prodotti in quel determinato ciclo di produzione.

Si è rilevato più sopra un debito verso i Fornitori di L. 20.400.000, superiore quindi di circa 11.000.000 alla dotazione di materie prime e di materiali.

La rilevante differenza proviene dal ritardato pagamento ai Fornitori, in conseguenza della grave situazione finanziaria della Società.

5° — Rapporto tra la produzione e la cifra di vendita e tra questa ed i crediti commerciali.

La produzione, al costo industriale, venne accertata in .... L. 5.600.000
e le vendite in .... » 2.600.000

L'esiguità della produzione e quella ancora maggiore delle vendite, rispetto al capitale industriale, non ha bisogno di speciale illustrazione; l'Azienda procede stentatamente e il rendimento della produzione, sebbene tanto scarso, non trova completo collocamento tra la clientela.

Nei riguardi del rapporto tra la cifra di vendita ed i crediti commerciali si osserva che la media mensile del fatturato, di L. 1.300.000, è in giusto rapporto, tenuto calcolo delle scadenze, coi crediti commerciali.

Ma tale rilievo, data la Situazione anormale dell'Azienda, non ha, nel caso specifico, grande importanza; poichè è evidente, che la precaria situazione finanziaria della Società ha spinto i Dirigenti della medesima, a riscuotere, con ogni cura, i crediti derivanti dall'esiguo collocamento dei prodotti.

6º — Rapporto fra la produzione e l'ammontare delle materie prime e materiali in lavorazione al costo industriale.

Dalla Situazione si ricavano i seguenti dati:

a) Materie prime e materiali in magazzino . .	L.	1.850.000
b) Costo industriale del materiale in lavorazione	»	12.500.000
Totale	L.	14.350.000

Considerando che questa dotazione di materie prime e di materiali dovrebbe trasformarsi in prodotti nel periodo di tre mesi, ne consegue che la dotazione mensile, per corrispondere adeguatamente alla produzione, dovrebbe aggirarsi su lire 4.800.000 all'incirca.

Si constata invece che la media mensile di produzione è di sole L. 2.800.000; notevolmente quindi inferiore al costo della materia prima e del materiale, che nel periodo di un mese dovrebbe trasformarsi in prodotto finito.

Questo indice importante delle gravi condizioni industriali in cui si trova l'Azienda dimostra che oltre ai provvedimenti per ristabilire l'equilibrio finanziario, ne occorrono altri, non

meno importanti, di indole tecnica, onde ottenere una produzione adeguata alla dotazione delle materie prime e dei materiali.

7° — Confronto fra il fatturato e la cifra di vendita preventivata.

L'esigua cifra degli affari è immensamente inferiore a quanto i Dirigenti avevano previsto col programma commerciale.

È evidente la ripercussione delle condizioni finanziarie ed industriali, tanto anormali, sullo svolgimento degli affari.

La vendita è strettamente collegata alla produzione ed entrambe all'andamento industriale-finanziario dell'Azienda.

8° — Percentuale di spese generali industriali.

Dalla Situazione risulta:

a) Mano d'opera	L.	1.750.000
b) Spese generali industriali	»	1.650.000
Totale	L.	3.400.000

ma poichè la mano d'opera non è stata ancora contabilmente ripartita tra mano d'opera produttiva e spesa generale di mano d'opera, devonsi rettificare le impostazioni precedenti, trapassando la spesa generale di mano d'opera alle spese industriali e poichè essa ammonta a L. 300.000, i dati contabili della Situazione vanno rettificati:

a) Mano d'opera produttiva	L.	1.450.000
b) Spese generali di mano d'opera	»	1.950.000
Totale	L.	3.400.000

Facendo il rapporto fra le spese generali industriali e la mano d'opera produttiva si ottiene:

$$\frac{1.950.000 \times 100}{1.450.000} = 134,55\ \%.$$

Non è il caso qui di ripetere, date le condizioni anormali in cui si trova l'Azienda, le considerazioni già svolte nell'illustrazione fatta della prima Situazione contabile.

9° — Percentuale di spese generali d'amministrazione.

Queste figurano nella Situazione per ..	L.	1.450.000
cui devesi aggiungere il saldo del conto Perdite e Profitti in	»	470.000
Totale	L.	1.920.000

Oltre le spese sproporzionate alla produzione, pesano sulla Società i rilevanti interessi passivi per i debiti verso le Banche e quelle non indifferenti di bollo per gli effetti cambiarî, complessivamente L. 170.000 mensili, all'incirca.

La percentuale quindi, *elevatissima*, si concreta in:

$$\frac{1.920.000 \times 100}{1.450.000} = 132,41\ \%.$$

Anche per questa percentuale non è il caso di fare speciali considerazioni; l'esagerato suo ammontare è conseguenza delle cause accennate in questo e nei precedenti capitoli.

10° — Risultato economico conseguito.

Nel caso specifico, la determinazione, *anche lontanamente approssimativa*, della perdita cui va incontro l'Azienda, in conseguenza delle *anormali sue condizioni finanziarie e di esercizio*, costituisce un problema di assai difficile soluzione.

Le forti spese industriali e di amministrazione, gli oneri rilevanti degli interessi passivi, non possono certo trovare compenso nell'esigua produzione e nella scarsa vendita che la Situazione contabile mette in evidenza.

Per di più lo sproporzionato *stock* di merci e di materiali, messo in evidenza nelle precedenti considerazioni, è causa inevitabile di altre perdite che la contabilità non può rilevare, perchè determinabili soltanto con la periodica redazione di rigorosi inventari.

Certo si è che dalla gestione irregolare e stentata non si ottiene certamente nemmeno quanto necessario per *bilanciare le enormi spese e gli oneri, i deperimenti del capitale fisso,* in parte inattivo, e *delle materie prime e materiali di consumo,* i quali solo in parte, come già si è osservato, vengono assorbiti dalla lavorazione.

I rilievi esposti e le considerazioni svolte dimostrano che *l'Azienda in esame si trova in tali condizioni di squilibrio,* sia per quanto riguarda la sua *Situazione patrimoniale,* sia ancora per quanto concerne la *gestione industriale e commerciale,* da richiedere una sollecita e radicale sistemazione finanziaria ed industriale.

Prescindendo dagli eventuali difetti di organizzazione industriale, i quali esorbitano dal campo dei nostri studi, e limitandoci alla parte puramente patrimoniale e finanziaria, i provvedimenti da adottarsi, qualora la lavorazione possa dai tecnici venire riorganizzata su basi produttive ed il collocamento dei prodotti possa trovare, con una migliorata organizzazione commerciale, un probabile assorbimento da parte dei varî mercati, sono i seguenti:

1° *Riduzione del capitale sociale* a norma dell'articolo 146 Cod. comm. nella misura corrispondente alla perdita

sofferta ed alla svalutazione del capitale fisso e di quello circolante industriale, che permetta, con un programma ponderato di lavoro, di attirare nuovi capitali, *onde ripristinare l'equilibrio* tra il Capitale sociale e gli immobilizzi industriali di carattere permanente (*capitale fisso*) e di carattere transitorio (*dotazione di merci e di materiali*), da noi messo più volte in evidenza, nello studio dei Preventivi e nelle considerazioni svolte in merito alle Situazioni esaminate.

2° *Aumento del capitale sociale* nella misura necessaria per mettere l'Azienda in *condizioni di normale funzionamento*, sollevandola dalle *gravi ristrettezze finanziarie e dall'onere rilevante degli interessi passivi.*

La natura del credito di L. 20.000.000 *che vanta la Banca X per finanziamento*, il quale trova la sua contropartita nel capitale fisso, mette in evidenza, come già si è osservato, *il vizio d'origine della Società*, la quale, non riuscì, per circostanze sfavorevoli del mercato finanziario, e per altre difficoltà di ordine industriale e commerciale, ad aumentare il suo capitale, in modo da eliminare il debito verso l'istituto finanziatore, e procurarsi il circolante necessario per una regolare ed ordinata gestione.

L'operazione prospettata della riduzione di capitale, seguita da un aumento adeguato ai bisogni dell'Azienda, è la sola, qualora, ripetiamo, l'Azienda venga riorganizzata su di una base industriale produttiva, *che può ridare una gestione normale alla Società*, eliminando il grave pericolo della sua liquidazione, che, nel caso concreto, dati i forti immobilizzi, non potrebbe portare che a risultati disastrosi.

§ 49. **Allegati e specchietti dimostrativi.** — Si è già detto alla pag. 402 che le Situazioni contabili generali, vengono corredate da speciali allegati e da specchietti dimostrativi.

Questi allegati o riguardano l'*analisi di alcune poste* della Situazione, oppure contemplano alcuni *rilievi speciali* da essa desunti, coordinati all'intento di studiare l'Azienda, *sotto determinati punti di vista, o limitatamente a particolari suoi elementi ed al loro movimento.*

Di questi allegati e specchietti dimostrativi o di queste Situazioni speciali, offrono molteplici esempi caratteristici, degni di menzione, le grandi Aziende bancarie, nelle quali mensilmente, *oltre alla Situazione generale,* vengono compilate, *quella speciale dei depositi a risparmio e dei conti correnti classificati per categorie, altra, importantissima, riguardante la liquidità dell'Istituto, quelle, analitiche, delle perdite, spese e profitti, altre ancora riflettenti gli impegni in corso, la composizione delle riserve, le filiali italiane ed estere* (1).

Nelle aziende industriali gli allegati alla Situazione generale riguardano principalmente:

1° *L'analisi delle spese generali industriali e delle spese generali d'amministrazione.*

2° *Le vendite, classificate secondo i vari mercati.*

3° *L'analisi del « Conto complessivo di gestione », (Costi e spese, Ricavi e proventi).*

4° *Il movimento finanziario.*

L'analisi delle spese generali industriali e delle spese di amministrazione venne già esposta alle pagine 52 e seguenti; la situazione delle vendite, classificata secondo i varî mercati,

(1) Dott. Ernesto Tucci, *Banche di deposito.*

con gli opportuni confronti con le vendite avvenute nei precedenti esercizi e con quelle preventivate nel programma commerciale dell'Azienda, non ha bisogno di speciale illustrazione.

Meritano invece di essere riprodotti il « *Conto complessivo di gestione* » ed il prospetto riguardante il « *Movimento finanziario* », che le grandi aziende redigono, come già si è detto, mensilmente, e coi quali corredano la Situazione contabile generale.

Evidentemente le forme adottate dalle varie aziende sono diverse e le poste figuranti nei prospetti sono variamente distribuite.

Scegliamo fra i varî prospetti esaminati quelli che, a parere nostro, rispondono a maggiore chiarezza e semplicità, e cioè:

a) *Conto Complessivo di gestione* (*mod.* 174), suddiviso nelle due Sezioni: *Costi e Spese* (9 voci e riassunto); *Ricavi e Proventi* (6 voci e riassunto);

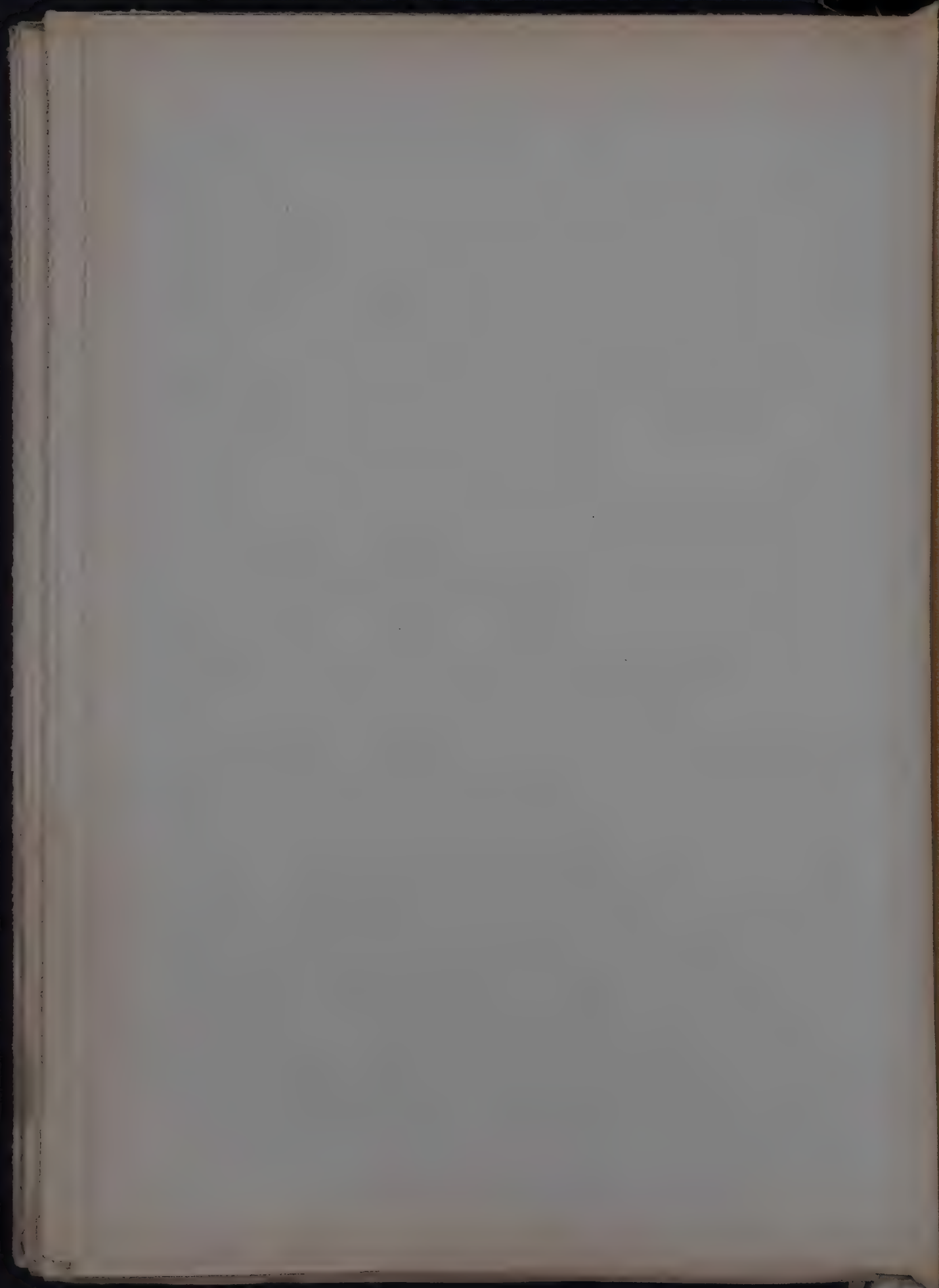
b) *Movimento Finanziario* (*mod.* 175).

Conto complessivo di Gestione

(Costi e Spese – Ricavi e Proventi)

COSTI E SPESE	Totali precedenti	Mese di	Totali al	Medie mensili 192...	Medie mensili 192...
1. MATERIALI E MERCI ESISTENTI AL 1° GENNAIO 192.... – SITUAZIONE INIZIALE:					
Materie prime e materiali in magazzino					
Materiale in lavorazione					
Merci in deposito presso terzi					
Prodotti					
2. ACQUISTO MATERIE PRIME E MATERIALI					
3. MANO D'OPERA:					
applicata alla produzione					
di spese generali					
4. SPESE GENERALI (dettaglio a parte) ... *(Vedi pagina 52 e seguenti).*					
5. RIBASSI E ABBUONI					
6. SPESE FINANZIARIE:					
Sconti di portafoglio					
Interessi passivi					
Commissioni e spese bancarie............					
7. SPESE FISCALI:					
Imposte – Terreni					
Imposte – Fabbricati					
Imposte – Ricchezza mobile					
Imposte – Complementare					
Imposte – Diverse					
Tasse .. – Negoziazione azioni					
Tasse .. – Camerali					
Tasse .. – Esercizio e rivendita					
Tasse .. – Diverse					
8. DEPERIMENTI ORDINARI:					
Stabili					
Macchine e attrezzi					
Impianti					
Mobilio					
9. SVALUTAZIONI ECCEZIONALI					
RIASSUNTO.					
....					
TOTALE COSTI E SPESE					
Differenza a pareggio (confronto coi "Ricavi e Proventi")					
TOTALE					

(*Modulo* 174).

RICAVI E PROVENTI	Totali precedenti	Mese di	Totali di	Media mensili 192__	Media mensili 192__
1. FATTURAZIONE (dedotti resi e storni):					
Clienti Italia					
Clienti Estero					
TOTALE					
di cui:					
in produzione					
in realizzi di magazzino					
2. RIMBORSI SPESE:					
Bolli e sconti effetti e debiti Clienti					
Porti ed imballi a debito Clienti					
Abbuoni su acquisto marche scambi					
Rimborsi viaggi operai					
Rimborsi dogane					
Diversi					
3. RIBASSI SU REGOLAMENTO FATTURE ...					
4. PROVENTI A PARTE:					
Interessi attivi					
Dividendi titoli e partecipazioni					
Rendite varie					
Diversi					
5. PRODUZIONE PER NUOVI IMPIANTI:					
....					
....					
6. MATERIALI E MERCI ESISTENTI AL					
Materie prime e materiali in magazzino					
Materiale in lavorazione					
Merci in deposito presso terzi					
Prodotti					
RIASSUNTO.					
....					
TOTALE RICAVI E PROVENTI					

Movimento Finanziario

(Riscossioni - Pagamenti)

MOVIMENTO FINANZIARIO

(*Modulo* 175).

	Totali precedenti	Totali di	Totali al	Medie mensili 192......	Medie mensili 192 ..
Riscossioni :					
da Clienti: in denaro					
in effetti					
da Agenti e Rappresentanti: in denaro ...					
in effetti					
....					
da diversi (rimborsi spese e proventi varî) .					
Pagamenti :					
a Fornitori: in denaro					
in effetti					
a personale: per stipendi					
a operai: per mano d'opera					
imposte e tasse					
....					
per spese varie					

CAPITOLO XXII

INVENTARI DI FINE ESERCIZIO

§ 50. — Alla pagina 424, abbiamo rilevato, *che non si può accertare in misura precisa, il risultato economico dell'esercizio, senza l'ausilio di esatti inventari.*

La nostra legislazione commerciale giustamente li impone (art. 22 Cod. comm.); indipendentemente però dalla disposizione legislativa, essi devono redigersi per imprescindibili esigenze amministrative.

Nell'Azienda industriale essi contemplano principalmente:

1° *Il macchinario.*

2° *Gli attrezzi ed utensili.*

3° *Il mobilio e gli oggetti vari.*

4° *Le materie prime.*

5° *I materiali di consumo.*

6° *I materiali in corso di lavorazione.*

7° *I prodotti.*

Le operazioni d' inventario consistono nell' accertamento esatto della qualità e della quantità degli oggetti, nella precisa loro descrizione e nella loro razionale valutazione.

Nelle grandi Aziende la redazione degli inventari richiede un periodo non breve di lavoro, da parte non soltanto dei magazzinieri e dei contabili, ma altresì dei tecnici.

Non è il caso di rilevare l'importanza che hanno *l' esatto accertamento e la razionale valutazione* dell' infinita varietà e delle grandi quantità di materie prime, materiali e prodotti nei riguardi del Bilancio.

Dalle risultanze degli inventari dipende, in gran parte, il risultato economico dell' esercizio.

Affinchè *le operazioni d' inventario* procedano con l'ordine adeguato alla loro importanza, la Direzione tecnica, coadiuvata dalla Contabilità generale, impartisce le necessarie istruzioni, che contemplano:

a) *Le norme generali e le operazioni preliminari ;*

b) *Le operazioni d' inventario ;*

c) *Le valutazioni.*

Riteniamo non inopportuno, data l'importanza dell'argomento, *riprodurre le principali istruzioni,* da noi rilevate nelle maggiori Aziende industriali.

Norme generali.

1° L'inventario verrà iniziato il giorno ....
Da detto giorno i magazzini e le officine resteranno chiusi.

2° La direzione dei lavori d'inventario è affidata ai signori ....

3° La manovalanza occorrente durante l' inventario dovrà essere notificata al Capo-officina due giorni prima.

4° Ogni pagina dell'inventario dovrà essere firmata dal .... e controfirmata da ....

Operazioni preliminari.

I Capi reparto, Capi squadra e Segretari d'officina, allo scopo di facilitare e rendere ordinate le operazioni d'inventario, dovranno tenersi alle seguenti disposizioni:

1° Ogni Segretario dovrà curare che il Libro macchinario del proprio Reparto sia in perfetto ordine, ed accertare che tutte le macchine siano provvedute delle relative targhe con le indicazioni prescritte.

2° Il Capo reparto dovrà procedere alla verifica degli utensili in consegna agli operai, verificandone il grado di conservazione e la quantità; facendo versare al magazzino, per il cambio, gli utensili in cattivo stato e quelli che non reputerà di uso immediato, riducendo così al minimo possibile lo *stock* di utensili. Il Segretario dovrà a sua volta provvedere che l'elenco utensili corrisponda a quanto effettivamente rimane all'operaio.

3° I pezzi di scarto, fuori serie, quelli eccedenti i bisogni della lavorazione, ed in genere tutto indistintamente il materiale inutilizzabile, giacente in officina o nei magazzini dei reparti, dovrà essere versato al magazzino.

Questo dovrà immediatamente:

rispedirli ai Fornitori come scarto;

venderli come rottame;

metterli nel deposito speciale.

4° Il materiale rimanente in officina e magazzino dovrà essere *unicamente quello occorrente per le commesse in corso.* Esso deve essere disposto in ordine sugli scaffali, diviso tipo

per tipo e pezzo per pezzo, di modo che il rilievo numerico si possa fare facilmente e col minor spostamento di materiale.

5° Alla vigilia del giorno d'inventario ogni Capo reparto dovrà provvedere che ciascun operaio, previo ritorno degli utensili avuti in prestito e ritiro delle medaglie, raduni i suoi utensili col relativo cartellino e medaglie nel cassetto, che dovrà lasciare aperto. Dovrà inoltre far disporre, da ogni operaio, nel migliore modo possibile, il materiale che ha in lavorazione ed iniziare con l'aiuto dei Capi squadra e manovali, il conteggio dei pezzi, segnandone la quantità sull'apposito biglietto che verrà lasciato sul materiale stesso.

Operazioni d'inventario.

MACCHINARIO.

a) Macchine utensili ed accessori. — Di ogni macchina si dovrà indicare il numero di targa, la denominazione sommaria, lo stato di conservazione, e le modificazioni o rinnovamenti di parti importanti che ne abbiano alterato il valore. Degli accessori a corredo delle macchine occorrerà segnare quelli che non fanno parte integrale della macchina.

b) Motori elettrici, grue e paranchi. — Anche per questi, oltre al numero, occorrerà segnare lo stato di conservazione.

c) Trasmissioni, puleggie e cinghie. — Delle trasmissioni occorrerà indicare, per ogni Reparto, la quantità dei supporti.

ATTREZZI E UTENSILI.

Questo materiale verrà diviso in *utensili nuovi* e *utensili usati.*

MAGAZZINO MATERIE PRIME E MATERIALI DI CONSUMO.

Si dovrà aver cura, nel rilievo del materiale, di indicarne chiaramente, oltre la quantità, anche la qualità, il tipo, il for-

nitore, il grado di lavorazione e tutte quelle particolarità che varranno a meglio caratterizzare il pezzo inventariato.

Le quantità si devono indicare secondo il modo in cui vennero acquistate, a peso, a numero od a misura.

MATERIALI IN CORSO DI LAVORAZIONE.

1. – L'inventario del materiale in corso di lavorazione verrà fatto diviso per Commesse, in base all'elenco trasmesso a ciascun Segretario.

2. – Durante il giorno d'inventario non si dovrà fare nessun spostamento di materiale da Reparto a Reparto o dai Reparti al Magazzino.

3. – Il materiale esistente al Collaudo dovrà essere tutto deliberato il giorno precedente all'inventario e passato al Reparto od al Magazzino.

4. – In ogni distinta partita di materiale dovrà essere apposto un cartoncino con la dicitura « *Verificato* » e con l'indicazione esatta del quantitativo.

5. – Tutti i materiali in lavorazione devono essere descritti in modo di indicare chiaramente il grado di lavorazione che hanno al momento dell'inventario, e tutte le indicazioni necessarie per poter, in seguito, fare una valutazione esatta.

6. – È fatto obbligo assoluto di adoperare, per tutti gli elenchi d'inventario, unicamente le *denominazioni ufficiali*.

Valutazioni.

MACCHINARIO.

Le macchine utensili, motori, grue, paranchi che dalla verifica d'inventario saranno risultati in stato di buon funzionamento, verranno valutati al prezzo dell'ultimo inven-

tario, od al costo se acquistati durante l'esercizio, sotto deduzione della percentuale del ...... % pel normale deperimento.

Le macchine che si trovassero e che risultassero inservibili verranno portate in inventario al prezzo che si presume poter ricavare vendendole come rottame; al contrario, quelle che nell'inventario precedente erano svalutate e nel corso dell'anno, in seguito a riparazioni, furono rimesse in servizio, saranno valutate al prezzo di stima, che sarà stabilito dalla Direzione tecnica.

Le trasmissioni, puleggie e cinghie verranno valutate in base al prontuario fatto dalla Contabilità d'officina, desunto dai prezzi medî dell'inventario precedente.

Attrezzi e utensili.

Verranno pure stabiliti dei prontuari per gli utensili comuni, in consegna agli operai.

Mobilio ed oggetti varii.

Saranno seguite le stesse norme esposte per il macchinario, con la decurtazione, pel deperimento, nella misura del ...... %.

Magazzini materie prime e materiali di consumo.

Alle materie prime ed ai materiali di consumo, *completamente utilizzabili*, dovrà essere applicato il prezzo d'acquisto, *purchè esso non sia superiore a quello corrente*, o questo prezzo, nel caso contrario.

Per le materie prime ed i materiali di consumo, *non utilizzabili*, la valutazione dovrà essere informata al criterio del probabile realizzo, tenuto conto delle condizioni della merce stessa e della maggiore o minore facilità di vendita.

Materiali in lavorazione.

Ai materiali in lavorazione i prezzi verranno applicati in base al costo della materia prima determinato dal Magazzino,

ed alla mano d'opera produttiva, che risulterà dal grado di lavorazione del materiale stesso.

Ai prezzi, così determinati, verrà applicata la percentuale del .... % sulla mano d'opera produttiva.

Il materiale guasto di lavorazione verrà valutato a prezzo di rottame.

MAGAZZINO PRODOTTI.

Per i prodotti finiti in Magazzino si dovrà fare la seguente classificazione:

a) Prodotti di Commesse ancora aperte.

b) Prodotti di Commesse finite di non facile vendita.

c) Prodotti di difficile vendita.

d) Prodotti avariati e scarti.

I prodotti della categoria *a*) dovranno valutarsi al costo industriale più la percentuale di spese generali di amministrazione nella misura del .... %.

Quelli della categoria *b*) e della categoria *c*) saranno valutati con gli stessi criteri della categoria *a*) e decurtati rispettivamente delle percentuali del .... % e del ....%.

I prodotti avariati e gli scarti saranno valutati a prezzo di rottame.

***

I criteri seguiti dalle varie aziende industriali, per la valutazione degli elementi da inventariarsi, sono, generalmente, salvo qualche variante di non grande importanza, quelli, senza dubbio, *molto sommari*, esposti nelle riprodotte istruzioni, portate per esempio.

Criteri, questi, anche *alquanto empirici*, ma che *rispondono, tuttavia, ad imprescindibili esigenze pratiche*, specie nelle aziende complesse, dove, la grande varietà e quantità degli

elementi, che l'inventario deve contemplare, tolgono la possibilità, *stante il tempo relativamente breve concesso per la redazione dell'inventario stesso, di un'analisi dettagliata e di una minuta valutazione.*

Il nostro Codice di commercio prescrive infatti (art. 176) che gli Amministratori devono presentare ai Sindaci, almeno *un mese avanti il giorno fissato per l'Assemblea generale che deve discuterlo, il Bilancio dell'esercizio precedente,* e poichè l'Assemblea deve essere convocata *entro tre mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale* (art. 154 Cod. comm.), ne viene di conseguenza che il Bilancio deve essere compilato, al più tardi, *entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio.*

Se si tiene calcolo dell'immane lavoro che l'inventario richiede nelle grandi aziende, soprattutto in quelle aventi stabilimenti in diverse località dell'Italia e dell'Estero, appare eccessivamente ristretto il periodo di tempo concesso per la erezione dettagliata di complessi inventari e come in essi non si possa, quindi, scendere ai minuti dettagli, che pur sarebbero necessarî, per ottenere risultati inoppugnabili, specialmente in rapporto alla valutazione analitica dei singoli elementi.

Nei riguardi però delle valutazioni dovremo maggiormente approfondire la questione nel capitolo XXIV, sul Bilancio, in cui, oltre a richiamare la parte elementare già svolta alle pagine 36 e seguenti, per quanto riguarda i criterî generali adottati nella pratica, dovremo spesso riferirci a quanto la letteratura ha già illustrato in materia di così indiscutibile importanza (1).

---

(1) Vedi in tema di valutazione:
GINO ZAPPA - *Le valutazioni di Bilancio con particolare riguardo ai Bilanci delle Società per azioni* (pagine 119 e seguenti).
FABIO BESTA - *La Ragioneria* - Volume I° - Parte Iª «Ragioneria Generale» (pagine 215 e seguenti).

CAPITOLO XXIII

REGISTRAZIONI DI CHIUSURA

§ 51. — La natura importante e delicata delle *Registrazioni di chiusura*, stante la loro ripercussione sul Bilancio e quindi sulla determinazione del risultato economico dell'esercizio, non ha bisogno di illustrazione molto diffusa.

Nel cap. XXI, trattando delle Situazioni contabili periodiche, abbiamo avuto occasione di osservare che la contabilità, per quanto regolare e completa nella sua impostazione e nel suo funzionamento, *non può seguire e quindi accertare e registrare, durante l'esercizio*, i deperimenti e gli ammortamenti, cui sono soggetti determinati elementi del patrimonio, *nè può giornalmente, o periodicamente, rispecchiarne* le svalutazioni necessarie per determinare la reale consistenza patrimoniale dell'Azienda ed il risultato economico della sua gestione.

Nello stesso capitolo abbiamo inoltre osservato come, per alcuni elementi patrimoniali, si renda assolutamente necessario l'*accertamento di fatto*, la redazione cioè degli inventari, cui abbiamo accennato nel capitolo precedente.

Oltre alla necessità di esatti inventari ed all'accertamento dei deperimenti, degli ammortamenti e delle svalutazioni da apportare a determinati elementi patrimoniali, occorre procedere, *in sede di chiusura*, all'appuramento degli interessi attivi e passivi che si sono maturati in alcuni conti, ed all'accantonamento di fondi speciali per spese ed oneri di competenza, che la Contabilità non ha potuto, durante l'esercizio, rispecchiare per varie causali.

Le registrazioni di chiusura hanno lo scopo di *rettificare le poste della Situazione* in modo di portare, in alcune di esse, l'assoluta corrispondenza fra l'*esistenza di fatto e la risultanza contabile; di applicare i deperimenti e gli ammortamenti* a cui devono essere soggette le risultanze contabili di determinati conti; *di stabilire le svalutazioni* che si rendono necessarie in determinati elementi del patrimonio; *di accertare gli interessi attivi e passivi, gli oneri ed i proventi*, che la Contabilità non ha rispecchiato durante la gestione; *di accantonare le spese e le tasse e qualsiasi altro onere, perdita, provento, od utile, non ancora accertati, di competenza dell'esercizio*, in base al criterio razionale, inderogabile, che ogni esercizio deve comprendere quanto è di sua spettanza, in fatto di miglioramenti e peggioramenti economici del patrimonio, sieno essi originati da accertamenti già avvenuti o da accertamenti che dovranno avvenire in successo di tempo, di guisa che il Bilancio, nel riassumere le risultanze della Contabilità, rappresenti, *dopo le rettifiche apportate ai vari conti con le registrazioni di chiusura, la reale consistenza del patrimonio ed il vero e reale risultato economico di competenza di quel determinato esercizio.*

In relazione a quanto esposto, in merito al contenuto ed allo scopo delle registrazioni di chiusura, queste si possono così classificare:

1° *Registrazioni di chiusura riguardanti le rettifiche da apportare a determinati conti, in base alle risultanze degli inventari.*

2° *Registrazioni riguardanti gli ammortamenti ed i deperimenti.*

3° *Registrazioni riguardanti le spese ed i proventi, interessi attivi e passivi di competenza dell'esercizio, non accertati nel corso del medesimo.*

4° *Accantonamento del fondo per le imposte e tasse non ancora accertate, di competenza dell'esercizio.*

5° *Accantonamento di fondi per la svalutazione dei crediti, l'oscillazione dei titoli e per altre causali diverse.*

Oltre alle registrazioni più sopra classificate, le quali rappresentano miglioramenti o peggioramenti patrimoniali, ne figurano altre, riguardanti semplicemente il trapasso del saldo di un conto ad un altro, o per il raggruppamento di alcuni conti, o per l'accentramento, nel conto *Perdite e Profitti Generali, di tutti gli utili e di tutte le perdite e spese,* in guisa di ottenere dal saldo di esso, *l'utile netto o la perdita netta di esercizio,* i quali troveranno *rispettivamente* la loro *contro-partita* nel conto « *Utile netto d'esercizio da ripartire* » oppure in quello « *Perdita di esercizio da ammortizzare* ».

Facciamo ora seguire, quale esemplificazione:

a) *la Situazione Contabile alla fine di esercizio della Società da noi presa in esame alle pagine* 406-425*;*

b) *le registrazioni di chiusura ;*

c) *la Situazione Contabile di fine esercizio, comprese le registrazioni di chiusura, per addivenire alla determinazione delle poste del Bilancio ed all'accertamento dell'utile netto di esercizio conseguito dalla Società ;*

d) *l'articolo di chiusura dei conti.*

Situazione Contabile alla chiusura dell' Esercizio

SITUAZIONE CONTABILE AL 31 DICEMBRE 19......

(alla chiusura dell'esercizio)

CONTI	Somme		Differenze in più	
	dare	avere	dare	avere
Conti Sociali.				
1. Capitale sociale		40.000.000		40.000.000
2. Fondo di riserva statutario		900.500		900.500
3. Fondo di riserva straordinario		1.078.500		1.078.500
4. Utile da ripartire	2.210.000	2.210.000		
5. Azionisti c/ sottoscrizioni e versamenti	40.000.000	36.000.000	4.000.000	
6. Azionisti, c/ dividendo..	1.740.000	1.800.000		60.000
7. Consiglio, c/ competenze	221.000	221.000		
Conti Fiscali.				
8. Fondo imposte	787 000	800.000		13.000
Conti industriali.				
9. Stabili	8.000.000		8.000.000	
10. Macchine ed attrezzi .	7.700.000		7.700.000	
A riportarsi L.	60.658.000	83.010.000	19.700.000	42.052.000

CONTI	SOMME		DIFFERENZE IN PIÙ	
	dare	avere	dare	avere
Riporto L.	60.658.000	83.010.000	19.700.000	42.052.000
11. Impianti	870.000		870.000	
12. Mobilio ed oggetti varî	380.000		380.000	
13. Variazioni capitale fisso	1.735.000	1.028.000	707.000	
14. Magazzino materie prime e materiali	77.570.000	73.490.000	4.080.000	
15. Merce in viaggio	1.115.000	847.000	268.000	
16. Commesse	99.550.000	92.635.000	6.915.000	
17. Magazzino prodotti ...	97.210.000	96.425.000	785.000	
18. Mano d'opera	14.640.000	13.170.000	1.470.000	
19. Spese generali industr.	12.590.000	11.175.000	1.415.000	
20. Spese d'impianto	580.000		580.000	
CONTI ECONOMICI.				
21. Perdite e Profitti	8.416.000	383.000	8.033.000	
22. Imposte e Tasse	137.000	137.000		
23. Spese generali d'ammin.	7.450.000	7.450.000		
24. Pubblicità e réclame ..	424.000	424.000		
A riportarsi L.	383.325.000	380.174.000	45.203.000	42.052.000

CONTI	SOMME		DIFFERENZE IN PIÙ	
	dare	avere	dare	avere
Riporto L.	383.325.000	380.174.000	45.203.000	42.052.000
CONTI COMMERCIALI.				
25. Fornitori piazza	53.917.000	70.415.000		16.498.000
26. Fornitori, c/ anticipi ..	1.645.000	1.055.000	590.000	
27. Fornitori Italia	13.425.000	18.317.000		4.892.000
28. Fornitori Estero	2.117.000	6.624.000		4.507.000
29. Clienti piazza	35.545.000	28.712.000	6.833.000	
30. Clienti Italia	28.717.000	24.175.000	4.542.000	
31. Clienti Estero	20.115.000	17.460.000	2.655.000	
32. Agenti e Rappresentanti Italia, c/ deposito	3.750.000	2.150.000	1.600.000	
33. Agenti e Rappresentanti Italia, c/ assoluto	2.325.000	2.045.000	280.000	
34. Agenti e Rappresentanti Estero, c/ deposito ...	6.415.000	3.915.000	2.500.000	
35. Agenti e Rappresentanti Estero, c/ assoluto ...	4.635.000	4.056.000	579.000	
36. Assegni	2.315.000	2.160.000	155.000	
A riportarsi L.	558.246.000	561.258.000	64.937.000	67.949.000

CONTI	SOMME		DIFFERENZE IN PIÙ	
	dare	avere	dare	avere
Riporto L.	558.246.000	561.258.000	64.937.000	67.949.000
37. Cambiali attive	7.647.000	5.917.000	1.730.000	
38. Effetti all'incasso	415.000	390.000	25.000	
39. Effetti in sofferenza ..	376.000	115.000	261.000	
40. Cambiali passive	5.163.000	9.495.000		4.332.000
CONTI FINANZIARI.				
41. Cassa	175.450.000	173.965.000	1.485.000	
42. Titoli e partecipazioni .	1.650.000		1.650.000	
43. Credito Italiano, c/ c/ .	53.718.000	52.253.000	1.465.000	
44. Banche estere	7.845.000	7.117.000	728.000	
CONTI D'ORDINE.				
45. Cauzione amministratori	450.000		450.000	
46. Amministratori, c/ cauzione		450.000		450.000
TOTALE L.	810.960.000	810.960.000	72.731.000	72.731.000

Registrazioni tipiche di chiusura

REGISTRAZIONI TIPICHE DI CHIUSURA

1. ——— 31 Dicembre 192.... ———		
Seguenti *a* ***Seguenti***		
Applicazione agli elementi patrimoniali delle variazioni avvenute durante l'esercizio nel capitale fisso.		
STABILI, costruzione di n° 2 tettoie	540.000	
MACCHINARIO ed ATTREZZI, nuovo macchinario acquistato (prezzo di costo)	950.000	
IMPIANTI, nuovi impianti per l'energia elettrica	200.000	
LIQUIDAZIONE UTILE LORDO, ammortamento di spese riguardanti i nuovi impianti e la posa in opera del macchinario (1)	45.000	
a STABILI		1.000.000
Vendita fatta dello stabile in via .... n° ...., in seguito a nuove costruzioni nello stabilimento centrale.		
a FONDO RISERVA STRAORDIN.		28.000
Utile conseguito nella vendita dello stabile sopra indicato (2).		
a VARIAZIONI CAPITALE FISSO		707.000
per il saldo del conto.		
Riportansi L.	1.735.000	1.735.000

NB. — Vedi le note di commento, richiamate nelle registrazioni, alla pagina 481.

Riporto L.	1.735.000	1.735.000
2. ——— 31 Dicembre 192.... ———		
LIQUIDAZIONE UTILE LORDO INDUSTRIALE		
a MAGAZZINO MATERIE PRIME E MATERIALI	65.000	65.000
Differenza fra il saldo contabile del conto « Magazzino » e le risultanze dell'inventario:		
Saldo contabile c/ Magazzino . L. 4.080.000		
Risultanze inventario .... » 4.015.000		
L. 65.000		
3. ——— detto detto ———		
MANO D'OPERA *a* SPESE DI COMPETENZA	135.000	135.000
Mano d'opera dei giorni 29.30.31 dicembre (3).		
4. ——— detto detto ———		
Seguenti *a* MANO D'OPERA		1.605.000
Ripartizione ed applicazione della mano d'opera.		
COMMESSE, mano d'opera produttiva	1.370.000	
SPESE GENERALI INDUSTRIALI, spese generali di mano d'opera	235.000	
Riportansi L.	3.540.000	3.540.000

Riporto L.	3.540.000	3.540.000
5. ——— 31 Dicembre 192.... ———		
SPESE GENERALI INDUSTRIALI		
a SPESE DI COMPETENZA	205.000	205.000
Spese generali industriali, di competenza dell'esercizio, non ancora liquidate (4).		
6. ——— detto detto ———		
COMMESSE *a* SPESE GENER. INDUSTR.	1.855.000	1.855.000
Trapasso al conto Commesse delle Spese generali industriali.		
7. ——— detto detto ———		
DEPERIMENTI ED AMMORTAMENTI *a* STABILI	277.000	277.000
Applicazione dei deperimenti nella misura del 5 % sulle costruzioni:		
Importo stabili .... L. 5.540.000		
Importo terreni .... » 2.000.000		
Totale L. 7.540.000		
Riportansi L.	5.877.000	5.877.000

Riporto L.	5.877.000	5.877.000
8. —— 31 Dicembre 192.... ——		
DEPERIMENTI ED AMMORTAMENTI		
a MACCHINE ED ATTREZZI	870.000	870.000
Applicazione dei deperimenti e delle svalutazioni:		
Risultanza contabile .... L. 8.650.000		
Risultanza d'inventario ..... » 7.780.000		
Deperimenti e svalutazioni L. 870.000		
9. —— detto detto ——		
DEPERIMENTI ED AMMORTAMENTI *a* IMPIANTI	160.000	160.000
Deperimenti ed ammortamenti degli impianti nella misura del 15 % circa.		
10. —— detto detto ——		
DEPERIMENTI ED AMMORTAMENTI		
a MOBILIO ED OGGETTI VARII	60.000	60.000
Applicazione dei deperimenti nella misura del 15 % circa.		
Riportansi L.	6.967.000	6.967.000

	Dare	Avere
Riporto L.	6.967.000	6.967.000
11. ——— 31 Dicembre 192..... ———		
DEPERIMENTI ED AMMORTAMENTI		
a SPESE D'IMPIANTO	80.000	80.000
Applicazione dell'ammortamento delle spese d'impianto nella misura del 14 % circa.		
12. ——— detto detto ———		
Seguenti *a* DEPERIMENTI ED AMMORTAMENTI		1.447.000
Trapasso dell'ammontare dei deperimenti e degli ammortamenti applicati.		
COMMESSE, deperimento ed ammortamento capitale fisso industriale	1.367.000	
PERDITE e PROFITTI, ammortamento spese d'impianto	80.000	
13. ——— detto detto ———		
LIQUIDAZIONE UTILE LORDO INDUSTRIALE		
a COMMESSE	161.000	161.000
Differenza fra il saldo contabile del conto Commesse e le risultanze dell'inventario del materiale in corso di lavorazione:		
Saldo contabile conto Commesse . . . . L. 11.507.000		
Risultanze Inventario . . . . . » 11.346.000		
Differenza L. 161.000		
Riportansi L.	8.655.000	8.655.000

	Dare	Avere
Riporto L.	8.655.000	8.655.000
14. —— 31 Dicembre 192.... ——		
MAGAZZINO PRODOTTI		
a LIQUIDAZIONE UTILE LORDO INDUSTRIALE	18.605.000	18.605.000
Differenza fra le risultanze d'inventario ed il saldo del conto Magazzino prodotti:		
Risultanze d'inventario .... L. 19.390.000		
Saldo contabile .... » 785.000		
Accertamento utile lordo sulle vendite .... L. 18.605.000		
15. —— detto detto ——		
Seguenti *a* SPESE DI COMPETENZA		1.415.000
Spese di competenza non ancora liquidate.		
SPESE GENERALI D'AMMINISTRAZIONE, interessamenti alla Direzione, gratificazioni al personale e varie (a calcolo)	1.215.000	
PUBBLICITÀ e RÉCLAME, spesa a liquidarsi per pubblicità fatta dagli Agenti e Rappresentanti (a calcolo) (5)	200.000	
Riportansi L.	28.675.000	28.675.000

Riporto L.	28.675.000	28.675.000
16. ——— 31 Dicembre 192.... ———		
IMPOSTE E TASSE *a* FONDO ACCANTONAM. IMPOSTE	2.000.000	2.000.000
Accantonamento dell'imposta di R. M. categ. B e tasse diverse, di competenza dell'esercizio (6).		
17. ——— detto detto ———		
PERDITE E PROFITTI *a* FONDO LIQUIDAZ. CREDITI	500.000	500.000
Accantonamento per svalutazione dei crediti verso i Clienti, Agenti e Rappresentanti e per effetti in portafoglio.		
18. ——— detto detto ———		
LIQUIDAZIONE UTILE LORDO INDUSTRIALE *a* FONDO SVALUTAZIONE DEPOSITI	450.000	450.000
Accantonamento per svalutazione depositi.		
19. ——— detto detto ———		
PERDITE E PROFITTI *a* EFFETTI IN SOFFERENZA	100.000	100.000
Perdite accertate sugli effetti in sofferenza.		
Riportansi L.	31.725.000	31.725.000

Riporto L.	31.725.000	31.725.000
20. ——— 31 Dicembre 192 .... ———		
PROVENTI DI COMPETENZA a PERDITE E PROFITTI	125.000	125.000
Dividendi ed utili sui titoli e sulle partecipazioni di competenza dell'esercizio (a calcolo).		
21. ——— detto detto ———		
CREDITO ITALIANO c/ c/ *a* PERDITE E PROFITTI	85.000	85.000
Liquidazione interessi.		
22. ——— detto detto ———		
BANCHE ESTERE *a* PERDITE E PROFITTI	30.000	30.000
Liquidazione interessi.		
23. ——— detto detto ———		
PERDITE E PROFITTI *a* ***Seguenti***	3.415.000	
Trapasso al c/ Perdite e Profitti del saldo dei conti sottoindicati:		
a IMPOSTE E TASSE		2.000.000
Trapasso del saldo.		
a SPESE GENERALI D'AMMINISTRAZIONE		1.215.000
Trapasso del saldo.		
a PUBBLICITÀ E RÉCLAME		200.000
Trapasso del saldo.		
Riportansi L.	35.380.000	35.380.000

Riporto L.	35.380.000	35.380.000
24. ——— 31 Dicembre 192.. ———		
LIQUIDAZIONE UTILE LORDO INDUSTRIALE		
a PERDITE E PROFITTI	17.884.000	17.884.000
Accertamento e trapasso dell'utile lordo industriale.		
25. ——— detto detto ———		
PERDITE E PROFITTI *a* UTILE DA RIPARTIRE	5.996.000	5.996.000
Accertamento dell'utile netto di esercizio.		
TOTALE L.	59 260.000	59.260.000

NOTE.

(1) È opportuno aprire un nuovo conto, per raccogliere in esso tutti gli elementi necessarî alla determinazione dell'*Utile lordo industriale*

Questo conto, da noi chiamato « *Liquidazione utile industriale* », assume svariate denominazioni, tra le quali, una delle più usate, è quella di « *Conto gestione industriale* ».

(2) Trattandosi di utile, *di carattere straordinario*, conseguito dalla vendita dello stabile, devesi tenerlo distinto, *perchè di natura diversa*, da quello originato dall'esercizio dell'industria.

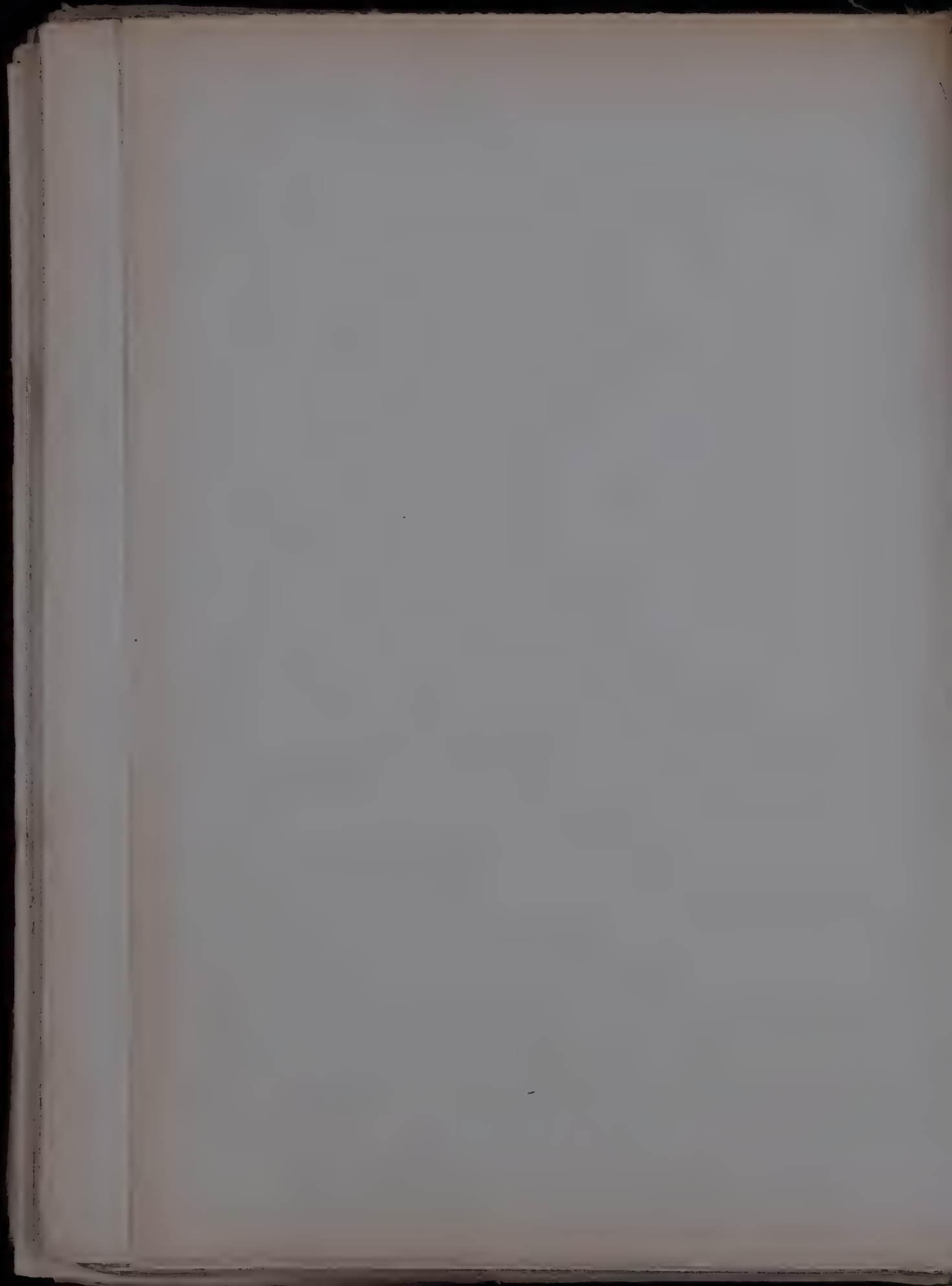
Conformemente alle norme di una buona amministrazione, è opportuno assegnarlo in *aumento della Riserva straordinaria.*

(3) Si riferisce ai salari dei giorni 29, 30, 31 dicembre che verranno pagati allo scadere della settimana, e quindi il 3 di gennaio.

È evidente che la parte di salario riflettente i giorni di dicembre, rappresenta una spesa di competenza dell'esercizio.

(4) Si tratta di spese riguardanti l'energia elettrica, il gas, e varie di carattere industriale, che saranno pagate nel successivo esercizio.

(5) Riguardano spese fatte per conto della Società dai suoi Agenti, per *Mostre* e *pubblicità* nelle varie località ove risiedono le Agenzie, non ancora liquidate.

(6) Vedi il capitolo XXVI riguardante l'imposta di R. M.

Situazione Contabile

comprese le registrazioni di chiusura

SITUAZIONE CONTABILE AL 31 DICEMBRE 19.....

(comprese le registrazioni di chiusura)

CONTI	Somme		Differenze in più	
	dare	avere	dare	avere
Conti Sociali.				
1. Capitale sociale		40.000.000		40.000.000
2. Fondo di riserva statutario		900.500		900.500
3. Fondo di riserva straordinario		1.106.500		1.106.500
4. Utile da ripartire	2.210.000	8.206.000		5.996.000
5. Azionisti, c/ sottoscrizioni e versamenti	40.000.000	36.000.000	4.000.000	
6. Azionisti, c/ dividendo..	1.740.000	1.800.000		60.000
7. Consiglio, c/ competenze	221.000	221.000		
Conti Fiscali.				
8. Fondo imposte	787.000	2.800.000		2.013.000
Conti industriali.				
9. Stabili	8.540.000	1.277.000	7.263.000	
10. Macchine ed attrezzi .	8.650.000	870.000	7.780.000	
11. Impianti	1.070.000	160.000	910.000	
A riportarsi L.	63.218.000	93.341.000	19.953.000	50.076.000

CONTI	Somme		Differenze in più	
	dare	avere	dare	avere
Riporti L.	63.218.000	93.341.000	19.953.000	50.076.000
12. Mobilio ed oggetti varî	380.000	60.000	320.000	
13. Variazioni capitale fisso	1.735.000	1.735.000		
14. Magazzino materie prime e materiali	77.570.000	73.555.000	4.015.000	
15. Merce in viaggio	1.115.000	847.000	268.000	
16. Commesse	104.142.000	92.796.000	11.346.000	
17. Magazzino prodotti ...	115.815.000	96.425.000	19.390.000	
18. Mano d'opera	14.775.000	14.775.000		
19. Spese generali industr.	13.030.000	13.030.000		
20. Spese d'impianto	580.000	80.000	500.000	
21. Deperim. e ammortam.	1.447.000	1.447.000		
22. Perdite e Profitti	18.507.000	18.507.000		
23. Imposte e Tasse	2.137.000	2.137.000		
24. Spese generali d'ammin.	8.665.000	8.665.000		
25. Pubblicità e réclame ..	624.000	624.000		
Conti Commerciali.				
26. Fornitori piazza	53.917.000	70.415.000		16.498.000
A riportarsi L.	477.657.000	488.439.000	55.792.000	66.574.000

CONTI	SOMME		DIFFERENZE IN PIÙ	
	dare	avere	dare	avere
Riporto L.	477.657.000	488.439.000	55.792.000	66.574.000
27. Fornitori, c/ anticipi ..	1.645.000	1.055.000	590.000	
28. Fornitori Italia	13.425.000	18.317.000		4.892.000
29. Fornitori Estero	2.117.000	6.624.000		4.507.000
30. Clienti piazza	35.545.000	28.712.000	6.833.000	
31. Clienti Italia	28.717.000	24.175.000	4.542.000	
32. Clienti Estero	20.115.000	17.460.000	2.655.000	
33. Agenti e Rappresentanti Italia, c/ deposito	3.750.000	2.150.000	1.600.000	
34. Agenti e Rappresentanti Italia, c/ assoluto	2.325.000	2.045.000	280.000	
35. Agenti e Rappresentanti Estero, c/ deposito ...	6.415.000	3.915.000	2.500.000	
36. Agenti e Rappresentanti Estero, c/ assoluto....	4.635.000	4.056.000	579.000	
37. Assegni	2.315.000	2.160.000	155.000	
38. Cambiali attive	7.647.000	5.917.000	1.730.000	
39. Effetti all'incasso	415.000	390.000	25.000	
40. Effetti in sofferenza ..	376.000	215.000	161.000	
41. Cambiali passive	5.163.000	9.495.000		4.332.000
A riportarsi L.	612.262.000	615.125.000	77.442.000	80.305.000

CONTI	SOMME		DIFFERENZE IN PIÙ	
	dare	avere	dare	avere
Riporti L.	612.262.000	615.125.000	77.442.000	80.305.000
CONTI FINANZIARI.				
42. Cassa	175.450.000	173.965.000	1.485.000	
43. Titoli e partecipazioni .	1.650.000		1.650.000	
44. Credito Italiano, c/ c/..	53.803.000	52.253.000	1.550.000	
45. Banche estere	7.875.000	7.117.000	758.000	
46. Liquidazione utile lordo industriale	18.605.000	18.605.000		
47. Fondo liquidaz. crediti		500.000		500.000
48. Fondo svalutaz. depositi		450.000		450.000
49. Spese di competenza ..		1.755.000		1.755.000
50. Proventi di competenza	125.000		125.000	
CONTI D'ORDINE.				
51. Cauzione amministratori	450.000		450.000	
52. Amministratori, c/ cauzione		450.000		450.000
TOTALE L.	870.220.000	870.220.000	83.460.000	83.460.000

Articolo di chiusura

ARTICOLO DI CHIUSURA DEI CONTI

1. ———— 31 Dicembre 192.... ————		
Seguenti a ***Seguenti***		
Capitale sociale	40.000.000	—
Fondo di riserva statutario	900.500	—
Fondo di riserva straordinario	1.106.500	—
Fondo imposte	2.013.000	—
Fondo liquidazione crediti	500.000	—
Fondo svalutazione depositi	450.000	—
Spese di competenza	1.755.000	—
Utile da ripartire	5.996.000	—
Azionisti, c/ dividendo	60.000	—
Fornitori piazza	16.498.000	—
Fornitori Italia	4.892.000	—
Fornitori Estero	4.507.000	—
Cambiali passive	4.332.000	—
Amministratori, c/ cauzione	450.000	—
Riportansi L.	83.460.000	—

Riporto L.	83.460.000	—
a Azionisti, c/ sottoscrizione versamenti	—	4.000.000
a Stabili	—	7.263.000
a Macchine ed attrezzi	—	7.780.000
a Impianti	—	910.000
a Mobilio ed oggetti varî	—	320.000
a Magazzino materie e prime e materiali	—	4.015.000
a Merce in viaggio	—	268.000
a Commesse	—	11.346.000
a Magazzino prodotti	—	19.390.000
a Spese d'impianto	—	500.000
a Fornitori, c/ anticipi	—	590.000
a Clienti piazza	—	6.833.000
a Clienti Italia	—	4.542.000
a Clienti Estero	—	2.655.000
a Agenti e Rappresent. Italia, c/ deposito	—	1.600.000
a Agenti e Rappresent. Italia, c/ assoluto	—	280.000
a Agenti e Rappresent. Estero, c/ deposito	—	2.500.000
a Agenti e Rappresent. Estero, c/ assoluto	—	579.000
a Assegni	—	155.000
a Cambiali attive	—	1.730.000
Riportansi L.	83.460.000	77.256.000

Riporto L.	83.460.000	77.256.000
a Effetti all'incasso	—	25.000
a Effetti in sofferenza	—	161.000
a Cassa	—	1.485.000
a Titoli e partecipazioni	—	1.650.000
a Credito Italiano, c/ c/	—	1.550.000
a Banche estere	—	758.000
a Proventi di competenza	—	125.000
a Cauzioni amministratori	—	450.000
Totale L.	83.460.000	83.460.000

CAPITOLO XXIV

IL BILANCIO

Considerazioni d'ordine generale - Contenuto e forma dei Bilanci.

§ 52. **Considerazioni d'ordine generale.** — Da alcuni autori, per un'errata interpretazione dell'articolo 22 del codice di commercio (1), il *Bilancio è stato definito «il riassunto dell'inventario», mentre questo invece non è che un'operazione preliminare indispensabile alla compilazione del Bilancio* (2).

Ciò noi abbiamo già messo in evidenza alla pagina 462, trattando delle registrazioni di chiusura.

Nè il Bilancio, come ritengono altri scrittori, si deve confondere col *Rendiconto: esso ha comune bensì col Rendiconto la dimostrazione delle attività e passività, ma non quella delle varie specie di aumenti e diminuzioni* (3).

---

(1) Art. 22 Cod. di Comm. — ....
« L'inventario si chiude col Bilancio ....

(2) A. De Gregorio - *I bilanci delle Società anonime* - pag. 8.

G. Zappa - *Le valutazioni di Bilancio* - pag. 3 - *« L'inventario costituisce sì, come vogliono molti autori, la base del Bilancio, non già però perchè questo è un riassunto di quello, bensì perchè il primo costituisce parte integrante, essenziale e principale, di ogni rendiconto patrimoniale »*.

(3) V. Vianello - « Istituzioni di Ragioneria Generale » 2ª Ediz., pag 458.

Senza enunciare e discutere altre svariate definizioni di eminenti cultori del diritto commerciale, inspirate ad un concetto eccessivamente unilaterale, *circoscritto quasi sempre alla pura interpretazione giuridica delle disposizioni del codice di commercio*, noi possiamo, *prendendo per base il tecnicismo cui il Bilancio è informato, definirlo come il riassunto contabile di fine esercizio, in cui si considerano i saldi dei conti, quali risultano dopo di aver fatto nei medesimi le variazioni necessarie e dopo di aver epilogato nel conto sintetico « Perdite e Profitti generali » i saldi dei varii conti al netto* (1).

In questa trattazione noi limiteremo il nostro studio al *Bilancio ordinario o di esercizio*, dal codice di commercio prescritto, con la disposizione dell'art. 176, alle Società in accomandita per azioni ed Anonime (2).

Lo studio infatti dei *Bilanci ordinari o di esercizio*, è ben diverso da quello che noi dovremmo fare per i Bilanci di altra natura, aventi altre finalità, inspirati quindi a differenti criterî, che la legislazione commerciale prescrive in determinati casi, quali ad esempio *la fusione di più Società* (art. 194), *l'inizio, il corso e la fine della liquidazione* (art. 200, 214, 215), *il fallimento* (art. 686), nonchè per alcuni Bilanci, che, quantunque non prescritti dal codice di commercio, pure devono redigersi in speciali circostanze, come, ad esempio, nel caso della perdita di un terzo del capitale sociale (art. 146 codice di comm.), o di esperimento del Concordato preventivo (3).

---

(1) V. VIANELLO - « Istituzioni di Ragioneria Generale » 2ª Ediz., pag. 454.

(2) Art. 176 Cod. di Comm. - « Gli amministratori devono presentare ai Sindaci, almeno un mese avanti il giorno fissato per l'assemblea generale che deve discuterlo, il Bilancio dell'esercizio precedente, coi documenti giustificativi indicando in esso distintamente:

1°) il capitale sociale realmente esistente;

2°) la somma dei versamenti effettuati e di quelli in ritardo.

Il Bilancio deve dimostrare con evidenza e verità gli utili realmente conseguiti e le perdite sofferte. .... »

(3) Legge sul Concordato preventivo e sui piccoli fallimenti - art. 2.

E del pari ben diverso ancora è lo studio di altri speciali Bilanci, *che chiameremo di rivalutazione*, concernenti la trasformazione di Aziende individuali in Società, oppure redatti allo scopo di determinare la quota spettante a soci uscenti, o ad eredi.

È evidente che i Bilanci sopraddetti, imposti dalla legge in particolari circostanze, oppure eretti per le causali diverse suenunciate, mirano a ben altro scopo che non quello a cui tende il *Bilancio ordinario* contemplato dall'art. 176, che si concreta, come già si è detto, in un *Riassunto contabile di fine esercizio*, col quale gli Amministratori presentano ai loro mandanti, lo *Stato Patrimoniale della Società ed il risultato economico della gestione.*

Mentre nei Bilanci di tale natura, il *criterio predominante* è quello di una razionale valutazione delle attività aziendali, informata alle norme ordinarie di una ordinaria amministrazione, negli altri Bilanci invece, il criterio della valutazione subisce, evidentemente, l'influenza delle condizioni particolari in cui si trova l'Azienda o dello scopo per il quale il Bilancio viene redatto.

E così, nel caso di fusione, il Bilancio subirà l'influenza degli accordi interceduti fra le varie Società interessate; *nel caso di liquidazione*, il criterio predominante sarà quello del realizzo delle attività; *in sede fallimentare* prevarrà pure il criterio di realizzo, tenuto conto delle sfavorevoli condizioni nelle quali si svolge l'amministrazione del fallimento in confronto a quelle più tranquille e meno vincolative della liquidazione; *nel caso infine contemplato dall'art.* 146 *del codice di commercio*, senza dubbio avrà notevole influenza, l'eventuale progetto di sistemazione dell'Azienda, cui noi abbiamo brevemente accennato alle pagine 441-442, trattando della situazione anormale in cui era venuta a trovarsi una Società, in conseguenza dei suoi forti immobilizzi, sproporzionati al capitale sociale.

Nei Bilanci di rivalutazione poi, dominante sarà sempre il criterio di attribuire ai vari elementi patrimoniali il loro valore effettivo o corrente, in quel determinato momento, indipendentemente dalle risultanze contabili, alle quali spesso si aggiunge un altro valore, *talvolta di notevole importanza*, di *carattere complementare*, originato dall'*avviamento dell'Azienda*, che richiede indagini speciali e lo studio anche di precedenti esercizi.

***

Tornando, dopo la non inutile digressione, al *Bilancio di esercizio*, che forma la materia di questo nostro studio, esamineremo anzitutto lo spirito a cui si è informato il pensiero del legislatore nelle disposizioni da lui dettate al riguardo, e le norme che la Ragioneria suggerisce, *in merito al contenuto ed alla forma dei Bilanci*, affinchè essi possano corrispondere efficacemente all'importante loro funzione.

Il legislatore ha dettato in materia saggie disposizioni, tra le quali principalissime e tipiche quelle tendenti a *tutelare l'integrità del capitale sociale*, unica garanzia dei creditori, stante la responsabilità limitata dei soci, che costituisce la caratteristica fondamentale della Società anonima (1).

Tali cautele disciplinate nel codice di commercio, sebbene risalgano ad epoca tanto lontana, quando era impossibile prevedere il rapidissimo e formidabile sviluppo della Società anonima, quali massime generali, saggiano ancora oggi vittoriosamente ad ogni prova la loro bontà, perchè il loro spirito e la loro finalità riposano su principî immutabili di moralità e di giustizia che resteranno eterni, se eterna sarà la vita di quell'importante istituto giuridico.

Quando il legislatore colla disposizione dell'art. 176 codice di commercio impone la compilazione di un Bilancio

(1) Vedi G. Broglia - *Verità, Sincerità e Chiarezza delle Scritture Contabili e dei Bilanci delle Società Anonime* - Torino, 1923.

che dimostri *con evidenza e verità gli utili realmente conseguiti e le perdite sofferte ;* quando con la disposizione dell'art. 181 impone *che non possono essere pagati dividendi ai soci se non per utili realmente conseguiti*, esso stabilisce delle massime che nessun evento futuro potrà mai modificare fino a quando sarà sacro il diritto dei Terzi, a garanzia dei quali non rimane che il patrimonio sociale, la cui effettiva consistenza può essere rappresentata e resa evidente soltanto da un Bilancio, che rispecchi fedelmente e chiaramente la verità.

Se però il principio etico del vero e del reale, quale massima imperativa doveva essere dal legislatore imposta per lo spirito cui deve informarsi il Bilancio per rispondere all'importante sua funzione, *la sua pratica applicazione non poteva venire regolata e disciplinata, in ogni suo particolare, da tassative disposizioni di legge di carattere assoluto*, inquantochè, mentre il principio è eterno, le norme e i criterî applicabili alla ricerca ed all'accertamento della verità sono mutevoli, perchè in parte di carattere essenzialmente soggettivo.

Ciò spiega la ragione della mancanza totale o parziale in quasi tutte le legislazioni di norme assolute determinanti il modo ed i criteri da seguire per accertare e dimostrare con evidenza la reale consistenza del patrimonio sociale, le quali norme avrebbero spesso contrastato o vulnerato, per la loro frequente inadattabilità, l'essenza di un principio che il codice giustamente consacra, ma la cui fedele applicazione può essere felicemente superata, se non in tutto, certamente in gran parte, *soltanto dal pensiero e dallo spirito pratico di una saggia amministrazione, rigorosamente informata agli ordinati e disciplinati precetti della Ragioneria.*

Purtroppo però, nelle umane vicende, ciò che non è costretto e disciplinato da leggi, può dar luogo a deplorevoli abusi, e dolenti voci salgono dagli innumeri Bilanci delle infinite Società anonime, tanto di quelle che vissero e vivono di vita fiorente quanto, e assai più, di quelle per sempre scom-

parse, lasciando ai disgraziati azionisti, quale poco invidiabile eredità di affetti, solo una ridda di cifre illustrate da una roboante e indecifrabile terminologia.

Contro gli usi e gli abusi delle Società anonime, in tema di Bilanci, insorsero scrittori, finanzieri, uomini d'affari: vivaci furono le critiche, numeròse le discussioni; disparate le opinioni perfino fra gli stessi tecnici della materia.

Chi, imputando soltanto alla legge ciò che invece spesso non è che deficienza dello spirito umano, invocò dal legislatore una regolamentazione completa delle scritture contabili e dei Bilanci; chi invece in contrapposto, convinto che la legge poteva e doveva imporre, a scanso di maggiori inconvenienti, soltanto dei principî di massima, si fece sostenitore di una troppo assoluta libertà.

E così mentre nel terzo Congresso dei Ragionieri tenutosi a Milano nel 1885 si facevano soltanto delle semplici raccomandazioni perchè nei Bilanci venisse usata chiarezza e proprietà di linguaggio premettendo alle cifre le opportune illustrazioni, nel quinto Congresso, tenutosi a Genova nel 1892 si facevano, invece, dei voti perchè nel codice di commercio venissero sollecitamente introdotte le disposizioni più opportune a dar sicure norme per la determinazione della realizzazione degli utili, specie sotto il riguardo della loro distribuzione come dividendi.

E più oltre: mentre nell'ottavo Congresso di Milano, nel 1902, si invocava che la legge facesse obbligo alle Società anonime di indicare nell'Atto costitutivo e nello statuto le norme per la formazione dei Bilanci ed in particolare i criterî per la valutazione di ogni classe di elementi patrimoniali, e più radicalmente ancora nel decimo Congresso del 1910, tenutosi a Genova, *si chiedeva senz'altro che apposita legge venisse a prescrivere le specifiche norme regolatrici della formazione del Bilancio e nella sua sostanza e nella sua forma,* nel primo Congresso Nazionale delle Società anonime, che

ebbe luogo in Torino nel giugno 1911, nel quale, oltre ai tecnici in materia di Bilanci, presero parte all'interessante e vasta discussione, commercianti, industriali, finanzieri e giuristi di alto valore, si rifuggiva invece dall'idea di modificazioni alle norme legislative in vigore, esprimendo soltanto la speranza che la chiarezza e semplicità da tutti invocate si potessero sempre più raggiungere in avvenire.

Dall'idea quindi di norme imperative di un regolamento codificato che doveva stabilire le modalità ed i criterî di esecuzione si passava in breve volgere di tempo, all'innocua espressione di una semplice speranza di maggiore chiarezza e semplicità, lasciando così insoluta l'importante e grave questione.

***

Non v'ha dubbio che i poteri conoscitivi, in materia di Bilanci *scaturiscono senz'altro e soltanto dal concetto esatto della materia e dell'oggetto dell'Azienda, dalle norme di una saggia amministrazione e dai precetti della Ragioneria, dai mezzi di cui questa si vale per rilevare, studiare, classificare e rispecchiare gli elementi del patrimonio e le mutazioni dei medesimi, in conseguenza dei fatti amministrativi ;* mezzi che il controllo escogita, coordina e disciplina, affinchè nulla sfugga a quel giusto accertamento ed apprezzamento contabile, che trova la rappresentazione sua nelle scritture, le quali costituiscono la base del Bilancio.

Le scritture però offrono nella loro sintesi, come si è già osservato, soltanto una verità puramente contabile, inquantochè il risultato algebrico delle medesime, anche se matematicamente esatto, non può, per molti elementi patrimoniali, corrispondere nè alla realtà, nè allo spirito di quella verità intesa nel senso già esposto ed è in questa parte che *l'esperienza e la coscienza, integrate da savie norme di Ragio-*

neria, possono e devono formare quel giusto apprezzamento di approssimazione alla verità, al quale s'informa lo spirito della legge e della morale.

In questa parte evidentemente soggettiva, psichica, la legge potrà più di tutto, *specialmente con formule proibitive*, porre un divieto a ciò che può portare a risultati che evidentemente per la loro illogicità e sragionevolezza, infirmano la sostanza delle massime da essa stabilite, *ma non potrà mai fissare delle norme precise e tassative che vincolino in tutto o in parte il giudizio su quanto l'esperienza e la coscienza ritengono conforme alla verità.*

§ 53. **Contenuto e forma dei Bilanci.** — Perchè il Bilancio possa rispondere alla sua funzione, occorre che esso sia *completo nel suo contenuto, razionale nell'apprezzamento del valore delle sue poste, limpido nella sua forma, chiaro nella sua terminologia.*

Riguardo al suo contenuto, esso deve comprendere non soltanto tutti gli elementi di cui il patrimonio è costituito, ma altresì tutti gli impegni.

È errore gravissimo di considerare nel Bilancio soltanto il *carattere statico*, esso ha anche un *carattere dinamico* in relazione agli impegni che l'Azienda ha assunto, i quali possono di per sè soli, nei loro effetti, mutare e sconvolgere notevolmente i risultati economici emergenti dalla semplice constatazione ed apprezzamento degli elementi patrimoniali.

Nella pratica si trascura in modo deplorevole la contabilizzazione degli impegni, sebbene sia evidente che essi possono modificare talvolta, anche radicalmente, gli accertamenti di un Bilancio che non li ha contemplati, e così ben a ragione, tra i voti fatti nel VI Congresso dei Ragionieri tenutosi a Roma, figura anche quello che *la legge renda obbligatoria*

la registrazione degli impegni, i quali, se non vengono rispecchiati nelle scritture contabili, sfuggono al contenuto del Bilancio, avendo questo per sua base, la Situazione contabile alla fine dell'esercizio.

La verità contabile però dei risultati delle scritture, qualunque sia il metodo a cui esse si sono informate, se costituisce come già detto, *la base dalla quale il Bilancio ritrae la materia delle sue poste,* non può però corrispondere alla realtà.

Vi sono elementi del patrimonio, come si ebbe occasione di dire più volte, che richiedono un equo apprezzamento valutativo o sotto il rapporto del loro consumo, del loro deperimento, del loro ammortamento, del loro uso, della loro destinazione od in considerazione di perdite potenziali e non accertabili durante l'esercizio, o finalmente in relazione alla loro effettiva e reale consistenza, ben differente da quella rappresentata dal saldo aritmetico dei conti.

È nell'apprezzamento valutativo di tali elementi che il pensiero indagatore, inspirato a ragionevolezza e logicità, corre alla ricerca di quella *verità materiata di buona fede,* che rappresenti in cifre ciò che è convinzione generata dalla conoscenza esatta dell'Azienda, dei suoi bisogni, del suo programma.

Se si pensa che da questo giudizio di valutazione dipende in gran parte il risultato economico del Bilancio, vale a dire l'accertamento degli utili e delle perdite, si comprende la grande sua importanza, e quanto sarebbe necessario poterlo disciplinare con delle norme regolatrici.

Ma è inutile che io mi ripeta sulla impossibilità di escogitare delle norme idonee a raggiungere completamente lo scopo.

Una legge che determinasse la misura dei deperimenti, degli ammortamenti e delle riserve da accantonarsi per perdite potenziali, i criteri da seguire per la valutazione delle merci, delle scorte, dei prodotti, ecc. sarebbe il maggior artefice dei Bilanci non conformi al vero, perchè ciò che può

essere una misura razionale di deperimenti o di ammortamenti per un'Azienda, può diventare eccessiva ed insufficiente per altra di carattere diverso; ciò che oggi può essere un criterio opportuno e consigliabile di valutazione, può domani, per le mutate condizioni dell'Azienda, o per esigenze speciali del suo programma, diventare imprudente se non addirittura ripudiabile.

Sui concetti assoluti teorici del valore di scambio, del prezzo di costo, del prezzo corrente, che formarono oggetto di tanti studi e discussioni, predomina in pratica, per imprescindibili necessità, il criterio del prezzo ragionato, che trova la sua origine ed il suo fondamento nei poteri conoscitivi, che formano la mente e la coscienza dell'amministratore.

Lo dimostra con evidenza il fatto che mentre la legge impone che l'atto costitutivo e lo statuto stabiliscano le norme con le quali i Bilanci devono essere formati e gli utili calcolati e ripartiti, la pratica, non ha potuto e saputo ottemperare al disposto di legge che con frasi generiche, le quali, anzichè essere regola da applicarsi, sono puramente dei principî cui deve informarsi un'onesta e seria amministrazione.

Infatti, quasi tutti gli statuti di Società anonime contengono al riguardo delle semplici promesse del seguente tenore: « *il Bilancio sarà compilato con saggie norme di prudenza, — con le migliori norme commerciali e contabili, — coi migliori criteri seguiti in pratica, — con l'applicazione degli ammortamenti e deperimenti d'uso* — e via dicendo ».

Si trova quindi anche nella pratica la riconferma della impossibilità di fissare norme di carattere costante anche se circoscritte ad una particolare Azienda, perchè le norme studiate e ritenute opportune all'inizio della Società, possono diventare, come già detto, non consigliabili durante il corso della sua vita, per svariate ragioni dipendenti dallo sviluppo del suo programma, e delle variabili sue condizioni commerciali, industriali e finanziarie.

In difetto però di un regolamento che preveda e disciplini saggiamente tutti i Bilanci, di tutte le Aziende, in tutte le particolari condizioni del loro sviluppo, del loro programma, delle loro crisi, indicando la tecnica dei procedimenti, ed in considerazione altresì delle difficoltà che rendono quasi impossibile la fissazione di opportuni criterî valutativi, anche da parte degli amministratori, al momento in cui sorge l'Azienda, è necessario esaminare, per non lasciare la più sconfinata libertà, se non vi siano alcune norme costanti della Ragioneria e della buona amministrazione comuni a tutte le Aziende per determinati elementi patrimoniali, il cui spirito informatore, qualora non si riesca racchiuderlo per tutte in precetti imperativi sul da farsi, non possa venir tradotto almeno in formule proibitive tendenti a porre un divieto a che si ripetano in avvenire gli abusi che gettarono e gettano tanta diffidenza nei confronti dei Bilanci delle Società, e giova altresì esaminare se il linguaggio arido delle cifre non possa o meglio non debba essere reso più comprensibile da una chiara terminologia e integrato da determinati schiarimenti

A tale scopo basta fermare l'attenzione sugli abusi che si riscontrano spesso nei Bilanci ordinari d'esercizio, in contrasto ai principî ed allo spirito delle buone norme dell'amministrazione e della Ragioneria.

Gli abusi che più frequentemente si devono deplorare sono i seguenti:

1º Esagerata o irrazionale valutazione del capitale fisso od insufficiente applicazione dei deperimenti al valore del medesimo.

È evidente che l'esagerata valutazione o l'insufficiente deprezzamento del capitale fisso si ripercuotono in un maggiore utile, che altera il reale risultato economico dell'esercizio.

Qualunque sia il criterio adottato per la valutazione del capitale fisso, esso non deve portare a cifra, per nessun motivo, superiore all'effettivo suo costo, ridotto, ben s'intende, dei deperimenti precedentemente applicati.

A tale scopo basterà che sia fatto formale divieto nella legge di far concorrere negli utili una plus-valutazione del capitale fisso, e sia imposto l'obbligo di indicare la misura dei deperimenti ad esso applicati.

2° Valutazione irrazionale od esagerata delle merci, dei prodotti e del materiale in corso di lavorazione.

Dalle valutazioni di tali elementi dipende in gran parte come già dissi, l'accertamento del risultato economico della gestione.

Non potendo per tale valutazione stabilire delle norme fisse, *è necessario anche per essa stabilire il divieto che il prezzo ragionato possa, in qualunque caso, superare il prezzo effettivo di costo.*

3° Esagerata ed irrazionale valutazione di titoli.

Le oscillazioni dei valori di titoli, per le Aziende che non ne fanno commercio, non devono esser tenute in conto per determinare un aumento degli utili fino a quando essi titoli non siano stati realizzati, poichè è evidente il pericolo che ne deriverebbe di una ripartizione di utili non conseguiti.

Anche per il valore dei titoli dovrebbe essere imposto l'obbligo di non superare il prezzo di costo dei medesimi qualunque possa essere il maggiore prezzo di borsa.

4° Irrazionale aumento delle spese d'impianto.

Le spese d'impianto devono essere contenute nei limiti più ristretti affinchè non perdano la caratteristica loro propria

di spese che precedono il funzionamento industriale della Azienda.

È evidente che l'aumento delle spese d'impianto, se non perfettamente corrispondente alla natura di dette spese, si ripercuote in un minore onere di quanto concerne l'esercizio alterandone quindi il suo risultato.

Opportuno sarebbe il divieto che non possono più considerarsi spese d'impianto quelle verificatesi dopo il funzionamento industriale della Società.

5° Compenso di partite attive con equivalenti partite passive nel Bilancio patrimoniale e compenso di partite di spese con equivalenti partite rappresentanti profitti o proventi nel conto economico.

Gravissimi sono gli inconvenienti che derivano dai compensi, i quali, pur non modificando il risultato algebrico del Bilancio, ne alterano la posizione giuridica ed il significato economico.

È chiaro che la compensazione di partite di debito con partite di credito è giuridicamente inammissibile ed assurda nei confronti del diritto dei creditori; mentre i debiti devono essere pagati nella loro totalità, i crediti dell'Azienda possono subire delle forti falcidie.

Qualora venisse tollerato l'uso, purtroppo in vigore, dei compensi, la posizione giuridica della Società di fronte ai terzi prospettata dal Bilancio ne sarebbe grandemente alterata.

Del pari nel conto economico il compenso di partite di perdite con partite di proventi toglie il mezzo di potere, giustamente, apprezzare la reale entità degli oneri che pesano sull'Azienda.

Nessuna ragione può giustificare la compensazione di partite attive e passive o di spese e proventi e la legge al riguardo dovrebbe stabilire il più assoluto divieto.

6º **Riserve occulte.**

Le riserve occulte applicate agli elementi attivi o confuse nei conti delle passività, sottraggono il Bilancio ad un giusto apprezzamento, inquantochè esse diminuiscono fittiziamente l'ammontare attivo od aumentano fittiziamente quello delle passività.

Il divieto di formare riserve occulte le quali trovano la loro causale più di tutto in ragioni fiscali, dovrebbe essere dalla legge imposto nel modo più categorico, stabilendo che tutte le riserve debbano essere specificate nella parte passiva del Bilancio.

***

Il Bilancio inoltre, come ebbi già ad accennare, dovrebbe prospettare altresì gli impegni della Società ed i rischi in corso per gli effetti riscontati.

***

Disciplinata in tal modo, nella sua linea schematica la materia del bilancio, *è necessario altresì dare alla materia stessa una forma e una terminologia chiara* ed accessibile, non soltanto alla mente dei tecnici, ma anche a quella dei profani negli studi contabili.

Non devesi però pretendere che il Bilancio, anche chiaro nella sua forma e nella sua terminologia, possa esser letto ed interpretato anche da chi non abbia le cognizioni elementari e pratiche indispensabili a qualunque uomo d'affari.

Come l'analfabeta non potrà mai lamentare l'oscurità di un libro che non può leggere, così la persona completamente priva di qualsiasi elemento di contabilità non potrà mai rimproverare ad un Bilancio quell'oscurità che non è se non nella propria incapacità a leggerlo e ad apprezzarlo.

Se però non si potrà mai prospettare il Bilancio in forma

tale da renderla accessibile a qualunque profano in materia contabile, si può ciò nonostante renderla più semplice e più limpida anteponendo e preferendo ad una eccessiva tecnicità una terminologia chiara e piana ed una formazione omogenea degli articoli, in modo che il Bilancio possa guadagnarne in evidenza ed in perspicuità.

Il prof. R. Matteucci nei riguardi della forma così si esprimeva:

« Il giurista che schiacciasse un cliente sotto una valanga di aforismi latini e di frasi fatte con gergo curialesco quando deve dare un parere che gli tracci la linea da seguire in una determinata contingenza; il sanitario che al paziente ansioso di udire una chiara diagnosi della malattia che lo affligge rispondesse con la plumbea terminologia di che è ricco il vocabolario medico-anatomico, non saprebbero effondere quello spirito di fiducia e di persuasione che nella vera e profonda cultura è l'aroma continuo ed inconsumabile » (1).

Le difficoltà che maggiormente si presentano in pratica alla lettura ed interpretazione dei Bilanci dipendono in gran parte dalla mancanza di una opportuna separazione fra le poste che rappresentano elementi materiali del patrimonio e le poste che rappresentano invece delle parti astratte, o dei beni immateriali, nonchè tra le poste che rappresentano beni di proprietà dell'Azienda e beni dei terzi.

Inoltre, le poste del bilancio devono essere ordinate e specificate in modo da consentire un confronto facile e sicuro fra ciò che rimane immobilizzato nell'Azienda e quanto costituisce invece il suo capitale circolante, per dar modo di apprezzare chiaramente il necessario equilibrio dei varî elementi patrimoniali, dal quale dipende in gran parte la vita e la prosperità dell'Azienda.

---

(1) R. Matteucci, *I Bilanci delle Società anonime per quanto riguarda la forma,* in Monografie edite in onore di Fabio Besta.

Alcuni razionali raggruppamenti di voci che tengano ben distinti il capitale fisso da quello circolante, le poste di di carattere commerciale industriale da quelle di carattere finanziario, porterebbero senza dubbio al Bilancio la desiderata facilità di lettura e di interpretazione (1).

***

Facciamo seguire a questa trattazione *un esempio di Bilancio patrimoniale* con le poste classificate nelle categorie da noi già prospettate nel capitolo VIII, alle pagine 71-75, riguardante i conti della Contabilità generale.

Riproduciamo inoltre l'esempio *di un conto economico e di un conto industriale*, che costituiscono il necessario corredo del Bilancio patrimoniale.

Osserviamo al riguardo che alcune Società presentano alle Assemblee ordinarie soltanto il Bilancio patrimoniale, mentre la quasi totalità presenta invece col Bilancio anche il Conto Perdite e Profitti.

Rarissime Società rendono di pubblica ragione anche il conto industriale, il quale per la sua particolare importanza dovrebbe essere reso obbligatorio (2).

---

(1) Alcune Società estere (Belgio, Rumania) classificano l'attivo nelle tre categorie: *immobilizzato, liquido, realizzabile*.

Nella prima comprendono i beni stabili, il macchinario, gli impianti, ed il mobilio, vale a dire il capitale fisso; nella seconda categoria il denaro e i depositi presso le Banche; nella terza categoria le materie prime, il materiale in lavorazione ed i prodotti, i titoli ed i crediti.

In molti Bilanci di Società straniere inoltre, molto opportunamente, i deperimenti e gli ammortamenti, anzichè venire applicati in diminuzione delle varie poste attive, figurano nel passivo in Fondi speciali, di guisa che nell'attivo gli elementi sono rappresentati dal costo originario.

(2) Attualmente il Bilancio è oggetto di attento studio da parte della Commissione Ministeriale per la riforma del Codice di Commercio, la quale nel suo progetto preliminare propone che siano inserite tra le disposizioni legislative le seguenti:

1º I debiti ed i crediti della Società ed i titoli in sua proprietà debbono

***

In merito al Bilancio, la letteratura italiana conta pregevolissime opere, tra le quali meritano di essere ancora ricordate, quelle, già citate, dell'avv. De Gregorio Alfredo, *I Bilanci delle Società anonime;* del prof. Francesco De Gobbis, *Il Bilancio delle Società anonime ;* del prof. Gino Zappa, *Le valutazioni di Bilancio con particolare riguardo ai Bilanci delle Società per azioni.*

---

essere collocati distintamente nel Bilancio, secondo le loro diverse categorie, ridotti al loro valore attuale, senza compensi di partite;

2° tutte le cose adibite all'esercizio dell'Azienda sociale, come gli immobili, gli impianti, le macchine, non possono essere iscritte per un valore superiore al prezzo di costo, ed il loro valore deve essere in ogni esercizio diminuito in proporzione del consumo e del deperimento di esso, tenuto anche conto della presumibile durata della loro utilità;

3° le merci non possono essere calcolate per un valore superiore al minor prezzo tra quello di acquisto originario o di costo e quello corrente nel giorno della chiusura dell'esercizio;

4° le spese di prima istituzione e quelle relative all'ampliamento della Azienda potranno estinguersi mediante ammortamenti annuali entro un periodo non superiore a dieci anni dall'erogazione della spesa;

5° il Bilancio e il relativo Conto Profitti e Spese debbono mostrare con evidenza e verità lo stato patrimoniale della Società e gli utili conseguiti o le perdite sofferte.

Con le predette disposizioni, tendenti a reprimere gli abusi che più comunemente si devono deplorare nei Bilanci, il legislatore si uniforma a sani criterî di amministrazione e di ragioneria, che renderanno, se attuate, più chiaro e sincero il Bilancio.

BILANCIO PATRIMONIALE

BILANCIO PATRIMONIALE

ATTIVITA'

Voce				Totale
1. – CONTI SOCIALI			L.	4.000.000
1. *Azionisti, decimi a versare.*				
2. – CONTI INDUSTRIALI			»	51.792.000
1. *Capitale fisso*				
a) Stabili	L. 7.263.000			
b) Macchine e attrezzi	» 7.780.000			
c) Mobilio e oggetti varî	» 320.000			
d) Impianti e spese d'impianto	» 1.410.000	L. 16.773.000		
2. *Capitale circolante*				
a) Materie prime e materiali	L. 4.015.000			
b) Merci in viaggio	» 268.000			
c) Materiale in lavoraz.	» 11.346.000			
d) Prodotti	» 19.390.000	» 35.019.000		
3 – CONTI COMMERCIALI			»	20.700.000
1. *Crediti verso Clienti* (1)		L. 14.544.000		
2. *Crediti verso Agenti e Rappresentanti conto deposito* (2)		» 3.650.000		
3. *Effetti da esigere*				
a) Effetti in portafoglio ed all'incasso	L. 1.755.000			
b) Effetti in sofferenza	» 161.000	» 1.916.000		
4. *Fornitori c/ anticipi*		» 590.000		
4. – CONTI FINANZIARI			»	5.568.000
1. *Titoli e partecipazioni* (3)		L. 1.775.000		
2. *Denaro*		» 1.485.000		
3. *Crediti verso Banche*				
a) Credito Italiano c/ c/	L. 1.550.000			
b) Banche estere	» 758.000	» 2.308.000		
TOTALE ATTIVITÀ			L.	82.060.000
CONTI D'ORDINE:				
Cauzione Amministratori			»	450.000
TOTALE			L.	82.510.000

(1, 2, 3, 4) Vedi note alla pag. 514.

AL 31 DICEMBRE 192

PASSIVITA'

1. – Conti sociali		L.	42.067.000
1. *Capitale Sociale*	L. 40.000.000		
2. *Riserva Statutaria*	» 900.500		
3. *Riserva straordinaria*	» 1.106.500		
4. *Azionisti c/ dividendo*	» 60.000		
2. – Conti fiscali		»	2.013.000
1. *Fondo imposte e tasse*			
3. – Conti commerciali		»	31.984.000
1. *Debiti verso fornitori e diversi* (4)	L. 27.652.000		
2. *Effetti da pagare*	» 4.332.000		
4. – Conti economici		»	5.996.000
Utile netto di esercizio			
Totale passività		L.	82.060.000
Conti d'ordine:			
Amministratori c /cauzione		»	450.000
Totale		L.	82.510.000

NOTE.

(1) La posta dei crediti verso i Clienti figurante per L. 14.544.000
è così costituita:

a) Crediti v/ Clienti Piazza	L.	6.833.000
b) Crediti v/ Clienti Italia	»	4.542.000
c) Crediti v/ Clienti Estero	»	2.655.000
d) Crediti v/ Agenti e Rappresentanti Italia c/ assoluto	»	280.000
e) Crediti v/ Agenti e Rappresentanti Estero c/ assoluto	»	579.000
f) Assegni	»	155.000
Totale	L.	15.044.000
Meno svalutazione crediti	»	500.000
	L.	14.544.000

(2) Il credito verso Agenti e Rappresentanti c/ deposito, figurante per L. 3.650.000
è così formato:

a) Crediti v/ Agenti e Rappresentanti Italia c/ deposito	L.	1.600.000
b) Crediti v/ Agenti e Rappresentanti Estero c/ deposito	»	2.500.000
Totale	L.	4.100.000
Meno svalutazione	»	450.000
	L.	3.650.000

(3) La somma rappresentante Titoli e partecipazioni e figurante per .... L. 1.775.000
è costituita:

a) Dal costo dei Titoli e partecipazioni	L.	1.650.000
b) Più i proventi di competenza per dividendi sui Titoli	»	125.000
TOTALE	L.	1.775.500

(4) La somma rappresentante i debiti verso i Fornitori e Diversi di .... L. 27,652.000
è costituita dai:

a) Debiti v/ Fornitori Piazza..............	L.	16.498.000
b) Debiti v/ Fornitori Italia	»	4.892.000
c) Debiti v/ Fornitori Estero	»	4.507.000
d) Più spese di competenza	»	1.755.000
TOTALE	L.	27.652.000

CONTO PERDITE E PROFITTI

Perdite e Spese - Profitti

CONTO PERDITE

PERDITE E SPESE

1. – Ribassi e sconti	L.	215.000
2. – Spese d'amministrazione (*Allegato A* - pag. 520)	»	8.665.000
3. – Pubblicità e réclame	»	624.000
4. – Imposte e tasse	»	2.137.000
5. – Bolli e sconti effetti	»	67.500
6. – Svalutazione crediti ed effetti	»	600.000
7. – Ammortamento spese d'impianto	»	80.000
8. – Varie	»	122.500
TOTALE PERDITE E SPESE	L.	12.511.000
UTILE NETTO DI ESERCIZIO	»	5.996.000
TOTALE	L.	18.507.000

E PROFITTI

PROFITTI

1. – Ribassi e sconti	L.	383.000
2. – Interessi attivi e dividendo titoli di proprietà	»	240.000
3. – Utile lordo industriale	»	17.884.000
TOTALE	L.	18.507.000

Spese d'Amministrazione

1.	Stipendi	L. 4.930.000
2.	Interessamenti e gratificazioni	» 1.215.000
3.	Cancelleria e stampati	» 250.000
4.	Illuminazione e riscaldamento	» 115.000
5.	Viaggi	» 870.000
6.	Postali, telegrafiche e telefoniche	» 135.000
7.	Quota Associazione Industriali	» 250.000
8.	Registrazione contratti	» 120.000
9.	Legali	» 275.000
10.	Assicurazione impiegati	» 260.000
11.	Provvigioni	» 245.000
	TOTALE	L. 8.665.000

CONTO INDUSTRIALE

Carico e Scarico

CONTO

CARICO

1. – Esistenza iniziale: materie prime, materiale di consumo, materiale in lavorazione, prodotti e depositi presso Agenti e Rappresentanti	L.	10.109.000
2. – Acquisti materie prime, materiale di consumo nell'esercizio (dedotti i resi)	»	67.150.000
3. – Mano d'opera produttiva	»	12.665.000
4. – Spese generali industriali (dedotti i materiali di consumo compresi al n° 2 - *Allegato B* - pag. 524)	»	9.795.000
5. – Deperimenti, ammortamenti e svalutazioni	»	2.088.000
TOTALE CARICO	L.	101.807.000
UTILE LORDO INDUSTRIALE	»	17.884.000
TOTALE	L.	119.691.000

INDUSTRIALE

SCARICO

1. – Ricavi (dedotti i resi ed i movimenti interni)	L.	81.290.000
2. – Esistenza finale: materie prime, materiale di consumo, materiale in lavorazione prodotti, e depositi presso Agenti e Rappresentanti	»	38.401.000
TOTALE SCARICO	L.	119.691.000

Spese generali industriali

1. Stipendi e gratificazioni	L.	2.854.500
2. Mano d'opera tecnica e di vigilanza	»	2.355.000
3. Assicurazioni operai	»	315.000
4. Energia elettrica e gaz	»	1.150.000
5. Illuminazione e riscaldamento	»	280.000
6. Riparazioni e manutenzioni	»	540.000
7. Modelli, disegni e stampi	»	670.000
8. Brevetti	»	280.000
9. Studi e esperienze	»	495.000
10. Assicurazioni diverse	»	140.000
11. Servizio medico	»	95.000
12. Sorveglianza	»	80.000
13. Gabinetti chimici e laboratori varî	»	277.000
14. Diverse	»	263.500
TOTALE	L.	9.795.000

CAPITOLO XXV

LE RISERVE

Definizione, origine e funzione delle Riserve
Loro classificazione.

§ 54. **Definizione, origine e funzione delle Riserve.** — *La Riserva*, nel suo significato giuridico e contabile, *è la parte di patrimonio netto, che eccede il valore nominale del capitale sociale.*

Le riserve traggono comunemente la loro origine dagli utili di esercizio

Se gli utili, realmente conseguiti nella gestione di una Società, non vengono ripartiti, o se di essi ne viene ripartita soltanto una parte, è evidente che mentre il « *Patrimonio netto* » dell'Azienda, aumenterà in misura equivalente agli utili accantonati, il capitale nominale della Società resterà inalterato, perchè l'aumento di esso non potrà effettuarsi che con speciale deliberazione dell'Assemblea generale degli Azionisti, e con le norme stabilite dall'art. 158 del Codice di Commercio.

Perciò la riserva può più esattamente definirsi: *la parte astratta o quota ideale del Patrimonio netto; eccedente il capitale nominale, originata, generalmente, da utili di eser-*

cizio non ripartiti, che figura contabilmente distinta dal capitale nominale della Società.

Oltrechè da utili di esercizio accantonati, le riserve possono venire costituite anche da un maggiore prezzo di emissione delle azioni, in confronto al valore nominale di esse, vale a dire dal *premio o sopraprezzo* fissato dall'Assemblea generale dei Soci, per le azioni di nuova emissione.

Qualunque sia però l'origine della riserva, la sua funzione economica è quella del consolidamento od accrescimento (1), che dir si voglia, del Patrimonio sociale, in conseguenza del quale consolidamento, mentre si estende e si rafforza il fondo di operazione dell'impresa, si pone altresì l'Azienda in condizione di fronteggiare intieramente od in parte, le eventuali perdite, senza che, in conseguenza di esse, il capitale nominale della Società ne rimanga intaccato, o quanto meno subisca intieramente la ripercussione di tutta la perdita avvenuta.

Questo scopo appunto si è prefisso il legislatore con la saggia disposizione dell'art. 182 del Codice di Commercio, che impone l'obbligo, alle Società per azioni, di prelevare in ogni esercizio una quota parte degli utili netti della Società, per formare un fondo di riserva (2).

Sebbene la misura di questa riserva, stabilita dalla nostra legge commerciale, sia in confronto a quella delle altre legislazioni straniere, fra le più elevate, pure essa è ancora inadeguata ai rischi ed alle perdite, che, specie in periodi di crisi, possono violentemente colpire e profondamente scuotere le grandi Aziende, ed in modo particolare quelle industriali e bancarie.

---

(1) ZAPPA, op. cit., pag. 200

(2) ART. 182 CODICE DI COMMERCIO. — « Sopra gli utili netti della Società dev'essere annualmente prelevato non meno di un ventesimo per formare il fondo di riserva, sino a che questo abbia raggiunto almeno il quinto del Capitale sociale. Il fondo di riserva, se dopo compiuto venga diminuito per qualsiasi ragione, dev'essere reintegrato nel modo stesso ».

Questi grandi organismi economici, con encomiabili criterî di prudenza, non si limitano, perciò, se saviamente amministrati, all'accantonamento di una riserva, circoscritta alla misura prescritta dalla legge, ma la oltrepassano di gran lunga, accantonando sotto forme diverse, che esamineremo più avanti, delle forti somme, tal volta molto cospicue, che pongono l'Impresa in condizione di poter svolgere interamente e e ininterrottamente il suo programma, anche nei periodi di notevoli perdite o di crisi temporanee.

Non vi è grande industria fiorente che nel periodo del suo sviluppo non abbia sentito la necessità di premunirsi, con forti e svariate riserve contro i rischi provenienti dall'incremento dei suoi impianti e della sua lavorazione, nè può prosperare, e direi quasi vivere, un grande organismo finanziario, se oltre alla riserva dalla legge prescritta, non accantona altresì delle altre riserve, proporzionate non soltanto al proprio capitale, ma bensì e più specialmente a quello dei Terzi, di gran lunga più ingente del proprio, dalla Banca raccolto in varie forme e reimpiegato nelle molteplici e talvolta importanti ed assai rischiose operazioni attive, caratteristiche dei grandi Istituti di credito.

Le riserve in genere, costituiscono quindi nel loro complesso, per la loro funzione economica, *un baluardo di difesa* del Capitale sociale (1), *che ha per sentinella avanzata la riserva legale.*

* * *

Da quanto abbiamo più sopra esposto, in merito al concetto della riserva, ne deriva che essa esiste soltanto quando vi sia effettivamente una reale eccedenza del Patrimonio netto sul Capitale nominale.

---

(1) A. De Gregorio, op. cit., pag. 308.

Nella pratica si usa talvolta dare la denominazione di riserve anche a fondi accantonati che, in luogo di essere reali eccedenze del capitale netto su quello nominale, rappresentano invece deperimenti ed ammortamenti o perdite sui crediti e sui valori e quindi semplicemente *correzioni di determinate poste attive del Bilancio.*

Questi fondi che spesso noi vediamo nei Bilanci, con la denominazione errata di riserve, non devono confondersi con le riserve da noi definite più sopra, perchè, in sostanza, essi non sono che *contro-partite passive*, riferibili a determinati elementi patrimoniali o a determinati costi figuranti nell'attivo, le quali invece di trovare la loro applicazione diretta a detti elementi, vengono messi in evidenza nella parte passiva dei Bilanci, allo scopo di rappresentare la totalità dei deperimenti e degli ammortamenti computati sul costo originario, il quale, in questo caso, figura nella sua integrità nella parte attiva del Bilancio.

È bene a questo punto, precisare le differenze sostanziali tra le riserve vere e proprie, che formano l'oggetto di studio di questo capitolo e gli ammortamenti e deperimenti, figuranti talvolta, come abbiamo già detto, sotto la denominazione di riserve per ammortamenti, deperimenti, svalutazioni crediti, titoli, ecc.

Non è il caso di ripetere che mentre i deperimenti e gli ammortamenti rappresentano rispettivamente la reale diminuzione di valore di determinati elementi patrimoniali o quote di ricostituzione di costi, come si è spiegato nell'apposito capitolo, le riserve rappresentano invece la parte di patrimonio netto, che non rimane contenuta nel capitale nominale; di guisa che, mentre nella determinazione della consistenza patrimoniale le riserve vere e proprie aumentano automaticamente il capitale nominale, tutti gli altri fondi invece, impropriamente chiamati riserve, non hanno alcuna influenza nella determinazione del patrimonio netto, perchè

devono applicarsi a diminuzione degli elementi attivi o dei costi, cui essi si riferiscono.

Mentre i deperimenti e gli ammortamenti devono sempre computarsi, agli effetti dell'accertamento del risultato economico di esercizio, a diminuzione dell'utile od in aumento dell'eventuale perdita, come si è detto alla pagina 317, le riserve invece possono costituirsi soltanto con gli utili, mediante l'accantonamento di tutti o di una parte di essi.

Le riserve hanno di mira, come già si è detto, di bilanciare delle eventuali perdite che potranno verificarsi in avvenire; i fondi deperimenti e ammortamenti invece sono accertamenti riflettenti le gestioni passate; le prime, tranne la riserva legale, sono sempre ripartibili tra i soci e si confondono col patrimonio netto nel caso di liquidazione dell'impresa, mentre i secondi, non essendo che poste rettificative di elementi attivi del Bilancio, non sono suscettibili, perchè privi di consistenza economica, di qualsiasi ripartizione e non hanno alcuna ripercussione sul patrimonio netto dell'Azienda, nel caso di liquidazione della Società.

Da quanto si è esposto ne deriva che le riserve figuranti in Bilancio sono veramente tali, quando rappresentano effettivamente una parte del netto eccedente il capitale nominale, e cioè quando questa eccedenza sussiste ancora dopo l'applicazione di tutti i deperimenti e di tutti gli ammortamenti, e dopo l'accertamento rigoroso e integrale delle perdite e spese, di competenza dell'esercizio.

Parimenti non devonsi confondere le riserve propriamente dette, con quelle figuranti nei Bilanci delle Società di Assicurazione, con le denominazioni di *Riserva premi*, *Riserva sinistri* e *Riserva matematica*.

Queste riserve che vengono, per necessità di Bilancio, accantonate in sede di chiusura, non costituiscono un'ecce-

denza del netto sul Capitale nominale, *ma bensì, rispettivamente, inscrizioni di passività (debiti) non ancora liquide ed esigibili*, oppure, al pari dei fondi di deperimento e di ammortamento, *delle poste di correzione*, senza le quali resterebbe alterato il risultato economico dell'esercizio.

La Riserva premi infatti, contempla il risconto del premio percepito dalla Società, per il periodo che decorre dalla chiusura dell'esercizio alla cessazione del rischio, in relazione a quel determinato premio.

Se nel giorno di chiusura dell'esercizio il rischio derivante dal contratto di assicurazione, venisse a cessare immediatamente, sarebbe razionale, ed agli effetti del Bilancio, economicamente esatto, il considerare la totalità dei premi pagati dagli assicurati, quale provento di competenza dell'esercizio cui il Bilancio si riferisce.

Ma ciò, evidentemente, non avviene. Alla fine dell'esercizio il rischio non cessa; esso, in virtù del contratto di assicurazione, continua fino al giorno di scadenza della polizza o della rata successiva di premio.

Ne deriva che una parte o porzione del premio deve accantonarsi a favore del nuovo esercizio, naturalmente in proporzione alla frazione di tempo della durata del rischio, perchè se ciò non avvenisse, l'esercizio nuovo verrebbe a sopportare l'onere degli eventuali sinistri, senza avere il beneficio del premio, corrispondente al rischio, ancora pendente.

La riserva premi quindi fa parte delle operazioni di risconto informate al concetto di assegnare equamente ad ogni esercizio, gli utili e le spese di sua competenza.

La Riserva sinistri invece, anzichè rappresentare una posta rettificativa agli effetti della competenza economica dell'esercizio, riguarda, *un debito reale della Società assicuratrice verso gli assicurati, per sinistri già avvenuti*, per i quali

però la somma da pagarsi dall'assicuratore non è stata ancora definitivamente liquidata.

Trattasi quindi, in questo caso, di un effettivo debito dell'assicuratore verso l'assicurato, la cui entità, oggetto spesso di complesse non lievi discussioni e contestazioni, trovasi ancora in corso di accertamento.

Finalmente la Riserva denominata matematica, caratteristica dell'assicurazione sulla vita, *ha lo scopo di stabilire di quanto il valore attuale degli impegni della Società di assicurazione, supera quello dei contributi o premi che la medesima ha ancora da riscuotere* (1).

Mentre al momento in cui viene stipulato il contratto di assicurazione sulla base dei calcoli attuariali, i quali ebbero, specie in questi ultimi tempi, un prodigioso sviluppo (2), vi è un perfetto equilibrio, in fatto di oneri e di rischio, per entrambi i contraenti, quest'equilibrio più non rimane col succedersi del tempo, inquantochè, mentre il numero delle annualità o delle rate da esigere, diminuisce, il rischio invece aumenta continuamente con l'approssimarsi dell'epoca del pagamento della somma assicurata.

A ripristinare quest'equilibrio nel Bilancio è evidentemente necessario l'accantonamento di una somma che ridìa l'equa corrispondenza fra le somme assicurate e quelle dei premi che la Società deve ancora riscuotere.

Questo rapporto costituisce la base del Bilancio tecnico, e la Riserva da accantonarsi, appunto perchè dedotta da formule matematiche, viene denominata Riserva matematica (3).

---

(1) C. Bellini, *Trattato di Ragioneria applicata alle Aziende private*, pag. 550.

(2) Cfr. F. Insolera, *Corso di matematica finanziaria* - Torino, 1923.

(3) C. Bellini, op. cit., pag. 551.
Cfr. R. Mainardi, *Le riassicurazioni. Le assicurazioni incendi* (in « Bibl. di Rag. appl. », diretta dal prof. G. Rota, vol. XL e XLII).

§ 55. **Classificazione delle Riserve.** — Le Riserve si possono classificare:

a) *secondo l'origine,*
b) *secondo lo scopo,*
c) *secondo il fondamento giuridico,*
d) *secondo la forma.*

Questa classificazione, sotto quattro aspetti speciali, è chiaramente prospettata dallo Zappa (1), nella sua geniale opera, da noi più volte citata, nel capitolo riguardante la valutazione delle Riserve.

a) *Secondo l'origine.*

Nel principio della trattazione di così importante argomento, noi abbiamo detto, *che le Riserve traggono, comunemente la loro origine,* dagli utili di esercizio, vale a dire sono costituite, generalmente, da utili realmente conseguiti e non ripartiti tra i Soci.

Giustamente osserva il De Gregorio che effetto della Riserva è di escludere dalla ripartizione una parte dell'attivo determinata, in genere, solo nella somma, ma non nella specie dei valori patrimoniali di cui si compone (2).

Abbiamo però osservato che qualche volta le Riserve possono venire costituite anche da un maggior prezzo di emissione delle azioni, in confronto al valore nominale di esse.

Queste Riserve, appunto per questa speciale origine, vengono denominate *Riserve di capitale*, per distinguerle dalle prime, definite *Riserve di utili.*

Sulle Riserve di capitale, molto è stato scritto, specialmente nel riflesso della loro tassabilità agli effetti dell'imposta di ricchezza mobile.

---

(1) G. Zappa, op. cit., pag. 202 e seguenti.
(2) A. De Gregorio, op. cit., pag. 305.

Il Fisco, naturalmente, volle considerarle senz'altro un reddito e come tale, quindi, soggette all'applicazione della relativa imposta; la giurisprudenza, in materia, non è costante.

Senza dilungarci su tale questione, che venne, ripetiamo, largamente discussa, noi non possiamo assolutamente ammettere, al pari di molti autori, che l'aumento effettivo di un capitale, con versamento di denaro in somma corrispondente all'aumento stesso, possa perdere la sua natura economica di capitale, per assumere quella di reddito, mentre questo non è che l'utile conseguito dall'investimento del capitale e dei suoi aumenti.

Giustamente è stato ancora osservato che il sopraprezzo delle azioni non è conseguenza di atti di gestione, dai quali soltanto provengono gli utili, ma da atti di costituzione, indipendenti dalla gestione, tendenti a costituire un complemento del capitale sociale.

Si è altresì discusso a lungo circa la destinazione obbligatoria dei premi di emissione ad un fondo di riserva non ripartibile tra i Soci.

La legislazione non ha stabilito nulla al riguardo; la mancanza di ogni disposizione non può però interpretarsi, come alcuni vorrebbero, nel senso giuridico, strettamente vincolativo, che i premi debbano passarsi a riserva assolutamente non ripartibile.

Noi riteniamo che sia facoltà dell'Assemblea di decidere in merito, nel modo che essa ritiene più opportuno, delibeberando anche, qualora lo credesse, la ripartizione dei premi tra i vecchi Azionisti, perchè principale scopo del premio è, senza dubbio, quello di una giusta perequazione tra i vecchi ed i nuovi Soci.

Comunque, è consuetudine delle Società che emettono delle azioni con premio, di costituire, con l'ammontare del medesimo, una riserva, *e questa consuetudine è altamente lodevole.*

b) *Secondo lo scopo.*

Scopo comune di ogni riserva è quello, come abbiamo accennato alla pagina 526, di salvaguardare, per quanto possibile, l' integrità del capitale nominale, aumentando il patrimonio netto della Società.

Con l'aumento del netto, si raggiunge evidentemente anche lo scopo di aumentare il fondo di operazione dell'impresa.

Le Riserve possono però essere generiche od avere specifiche destinazioni, che chiameremo di ordine interno, vale a dire, esse possono suddividersi distintamente con destinazione a particolari rischi, a perdite, ad eventuali svalutazioni od a speciali rinnovamenti di elementi patrimoniali.

La classificazione però non ha carattere giuridicamente vincolativo, ma soltanto, come si disse più sopra, carattere d'ordine interno, o meglio ancora, amministrativo.

Le riserve possono inoltre accantonarsi anche con lo scopo *di operare una certa perequazione e stabilità nella misura dei dividendi*, consolidando, nei limiti del possibile, un'azione livellatrice *dei sopraredditi e dei sottoredditi*, nei corsi delle azioni, assidendo il credito dell'impresa su non mutevoli basi (1).

Molto opportunamente osserva ancora lo Zappa che le riserve di conguaglio dei dividendi hanno importanza tutta speciale nell'impresa bancaria, nella quale anche la pratica le vuole non di rado costituite.

Generalmente, le riserve non hanno negli elementi attivi del Bilancio nessuna specifica contro-partita; qualche volta però, come avemmo già occasione di osservare alla pagina 316, *esse tendono anche allo scopo di accantonare delle disponibilità liquide*, per fronteggiare prontamente le spese occorrenti per

---

(1) G. Zappa, op. cit., pag. 207.

progettate nuove ricostituzioni od ampliamenti degli impianti o del macchinario.

c) *Secondo il fondamento giuridico.*

Le riserve possono essere *legali, statutarie* ed *eventuali.*

Le prime sono quelle stabilite dalla legge, col già citato articolo 182 del Cod. di Comm.; le statutarie sono quelle fissate dallo Statuto sociale, corrispondenti generalmente á quelle imposte dalla legislazione.

L'Assemblea dei Soci però può stabilire, oltre a quelle statutarie, *delle riserve eventuali o straordinarie, generiche o con speciale destinazione.*

d) *Secondo la forma.*

La riserva può essere *espressa* o *palese*, vale a dire essa può figurare nelle poste passive del Bilancio con denominazione generica o destinazione specifica; oppure *tacita, segreta, occulta o latente,* cioè nascosta nei valori attribuiti ai diversi elementi patrimoniali, con l'applicazione di svalutazioni agli elementi attivi, o di sopravalutazioni a quelli passivi.

Tutti i deperimenti e gli ammortamenti eccedenti la misura razionale da applicarsi ai varî elementi patrimoniali, le svalutazioni esagerate di titoli, di crediti, ecc., costituiscono, in quanto eccedono l'equa e ragionevole misura di applicazione, tante riserve occulte, perchè evidentemente, la semplice operazione aritmetica e contabile della loro applicazione, non elimina di per sè l'effettiva consistenza patrimoniale degli elementi sui quali la maggiore svalutazione è stata operata.

Del pari, la stessa conseguenza deriva dalla impostazione di passività fittizie, le quali, se riducono contabilmente l'utile di esercizio, non alterano però la posizione giuridica della Società verso i Terzi.

Nelle grandi Aziende, specialmente in quelle bancarie, l'accantonamento di riserve occulte ha costituito, si può dire, una delle norme fondamentali di buona amministrazione.

Se la riserva però, per i suoi benefici effetti è altamente lodevole e consigliabile, sotto il punto di vista non soltanto della prudenza, ma altresì dello sviluppo dell'impresa, l'abuso di accantonamenti segreti di utili, che nella pratica si verifica spesso in misura talvolta esagerata, toglie ogni attendibilità al Bilancio e fa di esso, per le sue linee alterate, un documento privo di ogni base per lo studio e di ogni carattere amministrativo, avente soltanto lo scopo ufficiale di ottemperare alla pura formalità della sua presentazione all'Assemblea dei Soci, per inderogabili disposizioni di legge.

Nella pratica, la coscienza dell'amministratore, per quanto riflette l'accantonamento di riserve occulte, rimane tranquilla di fronte alle conseguenze fiscali che ne deriverebbero, qualora, quelle riserve, talvolta assolutamente necessarie per il consolidamento dell' impresa, fossero rese palesi.

Su questo punto ritorneremo nel capit. XXVI, riguardante gli accertamenti dell'imposta di R. M. in base al Bilancio.

Le riserve occulte, al pari di quelle palesi, vengono generalmente accantonate in sede di Bilancio.

Talvolta però è dato di rilevare anche speciali riserve occulte contabilizzate nel corso dell'esercizio, o meglio, degli utili su determinate operazioni, portati, nel momento del loro accertamento, a credito di persone od enti immaginari.

L'artificio, che non può certamente trovare da noi incoraggiamento, viene adottato per rendere più difficili le indagini degli agenti fiscali, i quali, evidentemente, fermano di più la loro attenzione sulle registrazioni fatte in sede di chiusura, che costituiscono la chiave del Bilancio.

A proposito delle riserve occulte, molto argutamente osserva il Vianello (1), che anche l'avviamento si può considerare, nelle Aziende commerciali, come una riserva tacita per colui o coloro cui l'Azienda appartiene, la quale riserva

(1) V. VIANELLO, op. cit., pag. 50

però non diventa valutabile che quando cessa l'Azienda o perchè viene ceduta o fusa con altre, o trasformata.

Alla stessa stregua dell'avviamento sono anche riserve tacite tutti i plusvalori che possono eventualmente acquistare gli elementi del capitale fisso dell'Azienda in conseguenza dei variabili prezzi dei terreni, dei fabbricati, del macchinario, ecc., il quale plusvalore però, al pari dell'avviamento, non deve mai essere valutabile agli effetti del Bilancio ordinario, perchè gli utili in esso figuranti devono scaturire unicamente dalla gestione commerciale e industriale dell'Azienda, come abbiamo già illustrato nell'apposito capitolo.

CAPITOLO XXVI

L'IMPOSTA DI RICCHEZZA MOBILE IN BASE AL BILANCIO

§ 56 — *Fra i redditi soggetti all'imposta di R. M.*, la legge comprende anche quelli *originati da industrie esercitate nel Regno* (1), appartengano esse ad individui singoli, a Società o ad Enti morali.

Le denuncie dei redditi devono essere presentate alla Agenzia delle imposte, entro tre mesi dall'approvazione del Bilancio.

Siccome le Società anonime chiudono, *generalmente*, il loro esercizio al 31 dicembre di ogni anno, ed il Bilancio, compilato come si è detto al § 53, deve essere discusso, approvato, o modificato, entro tre mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale (2), ne deriva che il termine utile per la presentazione del Bilancio all'Agenzia, *supponendo sempre la chiusura dell'esercizio al 31 dicembre e l'approvazione del Bilancio al 31 marzo*, scade alla fine del mese di giugno.

---

(1) Testo Unico 24 agosto 1877, nº 4021, che rappresenta la legge organica dell'imposta di R. M.

(2) Art 154 Cod. di comm.

Il Bilancio presentato in tale epoca serve di base all'accertamento dell'imposta per l'anno seguente; di guisa che i Bilanci degli anni pari servono per l'accertamento dei redditi degli anni pari seguenti, e quelli degli anni dispari, per gli anni dispari successivi.

Nel caso però di una Società di nuova costituzione, ne conseguirebbe, in base alle disposizioni più sopra esaminate, che sarebbero esenti da ogni imposta i primi due anni di esercizio, inquantochè i risultati del primo esercizio servono di base per il terzo e quelli del secondo, per il quarto esercizio.

Ciò contrasterebbe col principio fondamentale dell' imposta mobiliare, per la quale, il diritto alla tassazione dei redditi, scaturisce dal giorno in cui il reddito stesso comincia a prodursi.

Per conciliare in questo caso il principio di diritto con lo stato di fatto, venne stabilito che il Bilancio del primo esercizio, oltrechè servire di base per il terzo anno, deve pure servire come elemento per la valutazione consuntiva del primo anno, e che il Bilancio del secondo esercizio venga preso come base per l'accertamento dello stesso anno e per il quarto esercizio, di guisa che col Bilancio del terzo esercizio, ha vigore l'applicazione normale della disposizione legislativa.

Quanto si è detto vale però soltanto per i redditi proprii delle Società per azioni, ma non per tutti gli altri cespiti, pure accertabili, a norma dell'articolo 15 della legge citata, che contempla i redditi di puro capitale e gli stipendi, pensioni ed assegni pagati ai proprî dipendenti.

Per queste categorie l'Agenzia applica il criterio dell'accertamento in via presuntiva sulle risultanze del Bilancio anteriore a quello della dichiarazione, salvo a procedere in seguito, al conguaglio dei redditi, sulle risultanze dell'esercizio di competenza.

Le categorie dei redditi e la misura dell'imposta di R. M. in vigore, sono stabilite dal decreto-legge 16 ottobre 1924, nº 1613, che riproduciamo nel prospetto che segue:

	dal 1º Gennaio 1925	dal 1º Gennaio 1927	dal 1º Gennaio 1929
Per i redditi di capitale (cat. *A*)	24%	22%	20%
Per i redditi misti di capitale lavoro (cat. *B*)	18%	16%	14%
Per i redditi di lavoro, di carattere incerto e variabile derivante dall'esercizio di arti e professioni (cat. *C*-1)	16%	14%	12%
Per i redditi di lavoro di carattere fisso, costituiti da stipendi, pensioni e assegni e per i redditi alla cui produzione non concorrano attualmente nè il capitale nè la opera dell'uomo (vitalizi - categoria *C*-2)	12%	11%	10%
Per i redditi di lavoro costituiti da stipendi, pensioni ed assegni corrisposti dallo Stato, dalle Provincie, dai Comuni, dalle Istituzioni pubbliche di beneficenza, dagli Enti pubblici di istruzione, e dai Corpi scientifici a cui fu ritenuto applicabile l'art. 33 (categoria 18) dello Statuto del Regno (cat. *D*)	10%	9%	8%

Nota. — Nelle aliquote non sono compresi gli aggi di riscossione all'Esattore comunale ed al Ricevitore provinciale.

***

Prima di scendere all'esame di un caso pratico, oggetto del quale saranno il Bilancio, il Conto economico ed il Conto industriale, da noi riprodotti, è necessario esporre brevemente i *principî informatori della legge, ed i criterî seguiti dagli uffici finanziari per la determinazione dell'utile tassabile.*

È regola fondamentale economica che, per produrre un reddito qualsiasi, siano necessarie *spese di produzione,* che incidono direttamente la entità economica che ne è il risultato diretto, di guisa che si giunge al concetto di *reddito netto, prelevando dal prodotto lordo, il costo e le spese di produzione.* L'imposta di ricchezza mobile intende colpire questo *reddito netto,* ma disposizioni speciali regolano la materia e disciplinano il concetto di *spese di produzione e di annualità passive.* L'art. 32 della legge stabilisce che per la categoria dei redditi industriali si deve tenere conto, per la dovuta deduzione, *delle spese inerenti alla produzione,* come il consumo delle materie grezze e strumenti, le mercedi degli operai, il fitto dei locali, le commissioni di vendita e simili. Naturalmente l'esemplificazione della legge non è categorica e possono assimilarsi a quelle spese tutte le altre che rivestono il *carattere di inerenza al reddito.*

È appunto per l'esatta interpretazione del concetto « *spese inerenti alla produzione* » che sorge il maggior numero di contestazioni tra il Fisco ed il Contribuente, asserendo il primo che sono di quella natura solamente quelle spese senza le quali la produzione del reddito non si sarebbe ottenuta, perchè l'inerenza di una cosa ad un'altra importa che tutte e due siano inseparabili o che non possano essere separate che mentalmente ed in astratto. Questo concetto urta invece contro la mentalità del Contribuente, che non può capacitarsi

che delle spese, e come tali erogate, debbano essere considerate come utili e sopportare la relativa imposta (1).

Ma oltre alle spese di produzione vi sono altri oneri che gravano i redditi industriali e che, come tali, rientrano nella vasta dizione delle annualità passive. Di queste ultime si occupa l'art. 31 della legge che le ammette in deduzione solo quando ne sia pienamente giustificata la sussistenza e siano contemporaneamente accertati la persona ed il domicilio del creditore nel Regno. Ma oltre a ciò, è insito nel concetto di annualità passiva il requisito che essa attacchi direttamente e specificatamente il reddito e che tra l'una e l'altra vi sia un nesso intimo e necessario, di guisa che senza quell'onere il reddito non sussisterebbe o sarebbe realizzabile in altra misura.

Dopo queste premesse di indole generale e teorica, passeremo, come già abbiamo accennato, all'esame del Bilancio e dei Conti economico e industriale, unicamente sotto il punto di vista dei criteri che dal Fisco vengono seguiti nella determinazione dell'utile soggetto all'imposta.

Il primo e più importante studio da parte del Fisco, riflette il « *Conto industriale* ».

Le ragioni sono ovvie.

Dal movimento del Conto industriale e specialmente dalla valutazione delle esistenze delle materie, del materiale in lavorazione e dei prodotti, dipende in gran parte l'accertamento dell'utile, come noi abbiamo avuto già occasione di rilevare più volte.

Per di più, è in questo conto che si possono facilmente occultare, con artifizi contabili escogitati dalla pratica in molte forme, delle vere e proprie riserve, sottraendone così

(1) G. Broglia, Op. cit.

l'esistenza al Fisco, sebbene i larghi abusi verificatisi, abbiano portato talvolta a induzioni fiscali o esagerate o assolutamente infondate.

Nel caso concreto, *trattandosi di conti che rispecchiano la verità*, il nostro esame obiettivo delle varie poste e delle loro risultanze, sarà limitato ai dati contabili figuranti nei conti stessi.

Dal Conto industriale (pagine 522-523) si rilevano le seguenti poste:

SCARICO.

Tanto l'importo realizzato dalle vendite, quanto quello realizzabile sulle esistenze finali, vanno tenuti fermi per la determinazione del reddito tassabile.

Potrebbero unicamente le esistenze finali portare ad una rivalutazione quando esse fossero state valutate a prezzi inferiori a quelli di costo ed apparisse quindi una svalutazione più che altro di prudenza e di rispetto, non giustificata da alcuna ragione specifica ed intrinseca alle esistenze stesse.

Ma nel caso in esame la svalutazione operata sull'esistenza di magazzino figura direttamente alla voce « deperimenti, ammortamenti e svalutazioni » per cui non è il caso di occuparcene in questo punto.

CARICO.

1-2) – *Esistenza iniziale: materie prime, materiale di consumo, materiale in lavorazione, prodotti e depositi presso Agenti e Rappresentanti, ed acquisti materie prime, materiale di consumo nell'esercizio* (*dedotti i resi*).

Sono queste *spese deducibili* a norma dell'art. 32 della legge perchè rivestono il *carattere d'inerenza diretta alla produzione* e trovano la loro contropartita nella parte dello scarico (*ricavi ed esistenze finali*).

3) – *Mano d'opera produttiva.* — È anche questa una spesa strettamente necessaria alla produzione e perciò *deducibile.*

4) – *Spese generali industriali.* — Per queste spese deve essere attentamente ponderata l'analisi delle medesime, figurante nell'allegato (pag. 524), nel quale esse sono così classificate:

a) *Stipendi e gratificazioni e mano d'opera tecnica e di vigilanza.*

Indubbiamente queste voci sono deducibili, perchè inerenti alla produzione, ma sono tutte elementi per la formazione di quel reddito che viene accertato al nome della Società a norma dell'art. 15 e sul quale essa è tenuta al pagamento dell'imposta, salvo rivalsa.

b) *Assicurazione operai.*

Anche questa è detraibile essendo essa una spesa obbligatoria per legge ed a carico dell'industriale, di guisa che essa si riflette in un maggior costo della maestranza.

c) *Energia elettrica e gaz, illuminazione e riscaldamento.*

Sono spese deducibili perchè strettamente connesse alla produzione del reddito.

Ad uguale conclusione si deve giungere per i *modelli, disegni* e *stampi,* quando effettivamente siano consumati nell'esercizio e non si traducano in un aumento reale del patrimonio, sia ancora *per gli studi ed esperienze, per l'acquisto di brevetti, per i gabinetti chimici e laboratori, per il servizio medico, e per la sorveglianza agli stabilimenti.*

d) *La voce «Riparazioni e manutenzioni»* deve essere invece analizzata, *perchè quando essa rappresenta la spesa effettivamente sostenuta per riparare i guasti del macchinario,* costituisce una vera e propria passività inerente alla produzione, mentre a conclusione contraria devesi giungere quando

risulti erogata per rinnovi di macchinario e miglioramenti, essendo queste spese già insite in quella quota di deperimento ammessa dalla legge.

Nel caso in esame la spesa è totalmente deducibile, perchè inerente alla produzione.

e) *La voce « Assicurazioni diverse »* riguarda l'assicurazione incendi dello stabile e quella del macchinario e delle scorte. Per quest'ultima categoria è ovvia l'ammissibilità della spesa come *passività deducibile*, mentre per la prima, veniva in passato negata la detrazione, perchè concerneva un reddito soggetto ad altra imposta (fabbricati). Ma poichè col 1° gennaio 1925 gli opifici sono stati stralciati dal « *catasto fabbricati* » e considerati parte integrante del reddito industriale, è ovvio che anche questa spesa rappresenta, da detta epoca, una *passività deducibile.*

f) *Resta ancora la voce « Diverse »* che avrebbe bisogno di essere dettagliatamente specificata per analizzare la deducibilità o meno della spesa, *ma per brevità si suppone che nel caso in esame siano tutte spese ammissibili.*

5) – *Deperimenti, ammortamenti e svalutazioni.* — Dall'esame degli articoli relativi alle registrazioni di chiusura (pag. 474 e seg.) questa voce viene ricostruita come segue:

Deperimento stabili (5 % del valore)	L.	277.000
Deperimento macchine (10 % del valore)	»	870.000
Deperimento impianti (15 % del valore)	»	160.000
Deperimento mobilio (15 % del valore)	»	60.000
Ammortamento spese nuovi impianti	»	45.000
Differenza saldo conto materie prime e materiale	»	65.000
Differenza saldo conto Commesse	»	161.000
Accantonamento per svalutazione depositi ...	»	450.000
TOTALE	L.	2.088.000

Sui deperimenti ed ammortamenti devesi osservare quanto segue:

È principio ammesso che in sede di accertamento dei redditi di ricchezza mobile sia ammissibile, come spesa, quella quota razionale che rappresenta il *presumibile naturale consumo* delle entità economiche nell'esercizio in questione: per contro è indetraibile quella cifra superiore a detto limite, oppure quella riferentesi a esercizi passati. Sino al 1° gennaio 1925, poi, era negata qualsiasi detrazione a titolo di deperimento degli stabili, in quanto che essi formavano, come già si è detto, oggetto di un'imposta separata e diversa ed in sede di accertamento mobiliare era consentita la detrazione del valore locativo degli stabili stessi. Ma, come già accennato, dal 1° gennaio 1925, gli opifici industriali entrano a far parte del reddito dell'industria ed in conseguenza, in luogo della negata detrazione del valore locativo, è giusto che vengano ammesse le quote di manutenzione e deperimento di una entità economica che concorre a formare il reddito tassabile.

Gli Uffici finanziari usano, di solito, per la generalità delle Aziende industriali, ammettere come quota di deperimento una cifra pari al 7 % del valore delle macchine, impianti e mobilio, mentre per gli stabili, dato il maggior periodo di durata, non ammettono una quota superiore al 3% del valore. Per tanto l'ammontare dei deperimenti superiori alle quote sopra indicate viene dagli Uffici accertatori portato in aumento degli utili.

L'ammortamento poi delle spese d'impianto *non è ammesso in detrazione*, perchè, per la sua speciale natura, *non riveste i caratteri di spesa inerente alla produzione, ma bensì quelli di ricostituzione di capitale.*

Le due differenze, invece, dei saldi dei conti «*Materie prime e materiali*» e «*Commesse*», potrebbero aprire il campo ad una investigazione speciale per accertare se trattasi di una svalutazione in blocco delle consistenze di detto conto, oppure

di veri ammanchi e deficienze del saldo, dovute a cause intrinseche al conto stesso, come deperimenti, cali, ecc. Ma dalla stessa conformazione dei conti si rileva che trattasi, nel caso in ispecie, *di vere svalutazioni in blocco e per queste considerazioni l'Ufficio le considera come spese non ammissibili.*

Infine l'accantonamento per *svalutazione depositi*, essendo fatto sulla massa *globalmente*, denota il suo vero carattere di riserva prudenziale e di rispetto, non giustificata da alcuna causa reale e peculiare dell'entità economica di cui è caso e perciò l'Ufficio *nega ad esso ogni veste di spesa inerente alla produzione e porta quindi l'ammontare in aumento degli utili dell'esercizio.*

Dopo lo studio del « *Conto industriale* », che abbiamo brevemente analizzato, gli Uffici fiscali, procedono all'esame del « *Conto economico* », generalmente chiamato « *Perdite e Profitti* ».

Procederemo anche noi all'esame delle voci che figurano nell'esempio riprodotto (pag. 518-519).

Profitti :

1° *Ribassi e sconti attivi.* — Sono veri e proprii profitti della Società in seguito ad operazioni commerciali ed a transazioni con i proprî fornitori, che vanno pertanto ad aumentare l'utile della gestione. *In tale qualità concorrono alla formazione dell'utile netto.*

2° *Interessi attivi e dividendi di titoli di proprietà.* — Gli interessi attivi figuranti nel conto, sono il frutto di depositi in conto corrente, ed i dividendi provengono da titoli di Società industriali. Ne consegue che i primi, sono già stati accertati al nome dell'Ente debitore, salvo rivalsa, giusta il disposto dell'art. 15 della legge di ricchezza mobile, ed i secondi hanno già pagato l'imposta accertata al nome delle Società debitrici

sulla massa utili, che hanno consentito la distribuzione dei dividendi in parola. *Pertanto l'importo di questa voce va dedotto dal reddito accertabile per evitare una duplicazione di imposta.*

Utile lordo industriale. — È la risultanza (saldo) del Conto industriale da noi già esaminato nella sua analisi. Non richiede quindi ulteriori schiarimenti.

Perdite e spese :

1° *Ribassi e sconti passivi.* — Questa voce è antitetica e correlativa a quella figurante nei « *Profitti* », e vale quindi anche per essa la considerazione precedentemente svolta.

2° *Spese d'amministrazione.* — L'analisi di queste spese figura nell'allegato riprodotto alla pag. 524.

In merito ad esse si osserva:

a) *Stipendi, interessamenti, gratificazioni.* — Sono il complesso delle retribuzioni corrisposte al personale amministrativo e rappresenta perciò una *vera spesa di produzione.* Vigono per essi le norme stesse dell'art. 15 della legge, ossia sono tassabili al nome dell'Ente debitore in categoria *C*-2, salvo rivalsa dell'imposta verso i singoli percipienti dei redditi.

b) *Cancelleria e stampati, illuminazione e riscaldamento, viaggi, postali, telegrafiche e telefoniche, legali.* — Indubbiamente sono tutte spese *inerenti alla produzione e come tali ammissibili in detrazione. Solo la voce « Viaggi » potrebbe dare luogo a qualche contestazione* quando in essa, oltre alle vere e proprie spese di ferrovia, fossero anche comprese le diarie ai viaggiatori, le quali dovrebbero in questo caso essere accertate, salvo rivalsa, al nome della Società, siccome reddito di cat. *C*-2.

c) *Quote associazioni industriali.* — Questa spesa per il passato era considerata indetraibile, ossia si riteneva una vera e propria erogazione di reddito già prodotto. Però, tenuto conto del maggior sviluppo assunto da questi Enti negli ultimi

anni e degli scopi di tutela e difesa di interessi collettivi, statistica, ecc., che ne formano la ragione essenziale di esistenza, la Direzione Generale delle imposte, con suo parere, emesso nel marzo 1924, *ha ammesso la deducibilità della spesa.*

d) *Registrazione contratti.* — Questa voce rappresenta il complesso delle spese notarili e di registro, sostenute per l'acquisto di nuovi stabili, per la stipulazione di contratti per forniture ad Enti pubblici. *Nell'un caso però e nell'altro la spesa non ha una stretta e diretta inerenza con la produzione e pertanto per giurisprudenza costante non è spesa detraibile.*

e) *Assicurazione impiegati.*— Rappresenta la parte di contributo per legge a carico della Società e pertanto si tratta di una *vera spesa inerente alla produzione.*

f) *Provvigioni.* — Le provvigioni pagate ai Rappresentanti tanto dell'Italia quanto dell'Estero, *sono sempre detraibili,* però a norma di legge (art. 31) gli Uffici possono richiedere le generalità ed il domicilio dei singoli Rappresentanti in modo che sia possibile l'accertamento individuale a carico di ciascun percipiente.

3° *Pubblicità e réclame.* — Trattandosi di spesa occorrente per il collocamento del prodotto e per l'incremento della produzione, *ha con quest'ultima una stretta attinenza ed inerenza e perciò costituisce una spesa deducibile.*

4° *Imposte e tasse.* — La spesa a questo titolo non è una vera e propria spesa di produzione poichè, nonostante sia dovuta in dipendenza dell'industria e del commercio oggetto della Società, non concorre in modo diretto e necessario alla produzione dei relativi redditi. Pur tuttavia la giurisprudenza tende ad aumentare sempre di più la classificazione di quelle tasse che, per incidere le materie prime od i prodotti, rivestono un carattere di necessità inseparabile dallo stesso costo della produzione e pertanto appaiono vere e proprie

spese deducibili. Ma nel caso in esame la voce è costituita dall'importo dell'imposta di ricchezza mobile, dalla tassa di circolazione delle azioni, dalla tassa di esercizio, dalla tassa camerale, dalla sovrimposta comunale e provinciale, dalla imposta complementare, ecc. *e quindi essa è completamente indetraibile.*

5° *Bolli effetti.* — Risolvendosi la tassa di bollo sugli effetti in una *spesa necessaria e strettamente inerente alla produzione del reddito*, pel fatto che gli effetti hanno servito alla *gestione commerciale, si tratta di vera e propria spesa deducibile.*

6° *Svalutazione crediti ed effetti.* — È principio informatore della imposizione mobiliare che una perdita sia ammissibile solo in quanto essa sia certa e liquida, non mai quando si tratta di semplice misura prudenziale od essa sia ancora allo stato potenziale. Ne consegue che, nel caso in esame, essendo questa una riserva stabilita dalla Società in contemplazione di possibili perdite sull'ammontare dei crediti ed effetti da esigere, *non è deducibile come spesa e viene perciò considerata quale accantonamento di utili.*

7° *Ammortamento spese d'impianto.* — Nei riguardi dell'applicazione dell'imposta la giurisprudenza è concorde nel ritenere l'*indetraibilità di qualsiasi accantonamento fatto per ammortizzare le spese di primo impianto o di fondazione,* perchè non riscontra in esse quell'inerenza e quella relazione diretta ed immediata con la produzione del reddito, come è prescritto dall'articolo 32 della legge. *Questa spesa va portata quindi in aumento dell'utile.*

8° *Varie.* — Sarebbe necessario un elenco dettagliato di queste spese per esaminare la loro funzione in rapporto alla produzione, *ma per brevità si considerano in questo caso effettivamente sostenute e detraibili*, eccezione fatta della somma

di L. 15.000 distribuita in beneficenza, che *rappresenta quindi una erogazione di reddito*, e di quella di L. 25.000 per compenso ai Sindaci, che costituisce bensì una spesa *detraibile*, ma di cui occorre tenere conto per la tassazione, salvo rivalsa, in cat. *C*-2.

Si giunge così all'utile netto di esercizio che naturalmente *è tassabile nella sua completa integrità*, senza riguardo alla sua successiva destinazione (fondo riserva, accantonamento, dividendi agli azionisti, compensi agli amministratori).

Si dovrebbe ora passare all'esame del *Bilancio patrimoniale* per controllare le singole impostazioni attive e passive, in modo da accertare, per quanto possibile, *che nessuna operazione sia stata compiuta dalla Società per modificare il risultato economico reale dell'esercizio*, pur non facendo apparire traccia di ciò nei conti sopra esaminati. Intendiamo accennare a svalutazioni nel conto titoli, nel conto merci, materiali in lavorazione, prodotti e scorte, nel conto crediti, oppure ad aumenti fittizi nel passivo, operati in diversi modi (*fondi di accantonamento, spese da liquidare inesistenti, spese fittizie accreditate a fornitori immaginari*, ecc.), che si riscontrano spesso, per eludere il Fisco, riducendo, con deplorevoli artifizi contabili, l'utile tassabile. Ma nel caso concreto, questo lavoro di controllo è superfluo, perchè il Bilancio rispecchia la risultanza esatta dei saldi dei singoli conti, nei quali nessun artificio contabile ha inquinato la sincerità delle poste.

Una sola osservazione si potrebbe fare per il passaggio alla riserva straordinaria dell'utile realizzato nell'alienazione di uno stabile. Sino a pochi anni addietro questo provento non era assoggettato all'imposta perchè si considerava come un realizzo di attività patrimoniali e quindi avulso dai redditi della Società, ma in questi ultimi tempi si è accentuata negli Uffici fiscali *la tendenza a considerare tassabile ogni provento di qual-*

siasi natura, perchè sempre aferente agli scopi industriali e di lucro per cui la Società stessa venne costituita, e quindi, secondo le direttive fiscali, esso deve conglobarsi, sebbene di natura speciale e di carattere eccezionale e straordinario, cogli utili dell'esercizio.

***

In base alle considerazioni svolte, gli accertamenti fiscali sarebbero quelli risultanti dal prospetto che segue.

CATEGORIA B.

1. Utile netto come da Bilancio	L.	5.996.000
2. Maggiore deperimento del macchinario, attrezzi e mobilio in confronto di quello ammesso (Vedi quadro pag. 554)	»	381.800
3. Maggior deperimento stabili rispetto a quello ammesso (Vedi quadro pag. 554)	»	110.800
4. Ammortamenti non ammissibili, differenze saldi di conti e fondo svalutazione depositi	»	721.000
5. Registrazione contratti	»	120.000
6. Imposte e tasse	»	2.137.000
7. Svalutazione crediti ed effetti	»	600.000
8. Ammortamento spese di impianto	»	80.000
9. Beneficenza	»	15.000
10. Utile realizzato vendita stabile e passato a riserva straordinaria	»	28.000
TOTALE	L.	10.189.600
A dedurre interessi attivi e dividendi titoli di proprietà	»	240.000
Reddito tassabile in categoria B *per l'anno* 1926	L.	9.949.600

CATEGORIA *C*-2.

1. Stipendi e gratificazioni (Conto industriale)	L.	2.854.500
2. Mano d'opera tecnica e di vigilanza (id.) ..	»	2.355.000
3. Stipendi (Conto perdite e profitti)	»	4.930.000
4. Interessamenti e gratificazioni (id.)	»	1.215.000
5. Compenso ai Sindaci	»	25.000
Reddito tassabile in categoria *C*-2	L.	11.379.500

al nome della Società, salvo rivalsa mediante conguaglio coi redditi in via consuntiva pel 1924 ed in via presuntiva per l'anno 1926.

Quadro illustrativo delle quote di deperimento tassabili

VOCE	Valore di inventario	Deperimento fissato dalla Società		Deperimento ammesso dalla Finanza		Ammontare delle quote non ammesse
		rapporto percent.	Ammontare	rapporto percent.	Ammontare	
Macch. ed attrez.	8.650.000.—	10 %	870.000.—	7 %	605.500.—	264.500.—
Impianti fissi	1.067.000.—	15 %	160.000.—	7 %	74.700.—	85.300.—
Mobilio	400.000.—	15 %	60.000.—	7 %	28.000.—	32.000.—
Totale			1.090 000.—		708.200.—	381.800.—
Stabili	5.540.000.—	5 %	277.000.—	% 3	166.200.—	110.800.—

***

Da quanto si è esposto in merito ai criterî generalmente seguiti dagli Uffici finanziari per l'accertamento dell'utile sul quale deve essere commisurata l'imposta, risulta evidente come essi siano causa, nella pratica, di infinite discussioni tra il Fisco ed il Contribuente, le quali assai spesso finiscono in illogiche transazioni, non rispondenti certamente all'esatta interpretazione della legge tributaria.

Questa legge venne largamente e profondamente commentata, specie nella parte riflettente la deducibilità o meno di determinate spese nel riflesso della tassazione.

Il concetto predominante nel Fisco che le spese da dedursi siano soltanto quelle inerenti alla produzione, cioè congiunte alla medesima dal primo atto produttivo in poi, e non già quelle che si riferiscono alla dimostrazione della capacità di concorrere alla produzione medesima, *la cavillosa distinzione fra spese occorrenti e spese inerenti alla produzione*, se formano interessante oggetto di acute disquisizioni nella scienza tributaria, non trovano e non possono trovare nella pratica, il consenso e la convinzione che vi siano spese che debbano, agli effetti della tassazione, formare materia gravabile d'imposta, al pari degli utili.

Inoltre, il forte dissenso che si è sempre manifestato nei criterî della tassabilità dei consumi, rinnovamenti, deperimenti, ammortamenti e delle riserve, contro i quali troppo spesso, in misura quasi sempre eccessivamente fiscale, si sono sbizzarriti gli organi dell'Amministrazione finanziaria, ed il criterio invece a cui s'informa, nella pratica, il pensiero dell'amministratore, preoccupato costantemente non solo a rafforzare la compagine del patrimonio dell'Azienda, ma a difendere l'integrità del patrimonio stesso da perdite di carattere potenziale che la legge finanziaria in vigore non ammette od ammette soltanto in misura eccessivamente ristretta, mentre ha formato una mentalità fiscale diffidente che in tutto scorge degli utili accantonati artificiosamente nascosti, ha acuito quella del contribuente nella ricerca di espedienti contabili, sempre più idonei e perfezionati, a sottrarre ai cento occhi del Fisco, quanto può dar luogo ad accertamenti che la pratica ritiene ingiusti e spesso, in realtà, assolutamente non sopportabili (1).

---

(1) G Broglia, Opera citata, pag. 17.

Tutto ciò senza dubbio ha portato, nella pratica, la preoccupazione e lo studio di prospettare le registrazioni e le poste dei Bilanci in modo che il Fisco, nelle sue indagini, non trovi materia su cui cavillare per i desiderati accertamenti.

E così, i deperimenti, i consumi, e gli ammortamenti, per la loro misura forse ancora insufficiente a quella della necessaria prudenza, ma dal Fisco certamente sospettati e ritenuti eccessivi e quindi tassabili; le riserve necessarie a fronteggiare le perdite potenziali che l'amministratore ha l'obbligo morale di prevedere e contro gli effetti delle quali deve premunirsi, vengono nella pratica artatamente nascosti nelle più svariate forme e coi più ingegnosi artifizi, senza dubbio con grave danno della sincerità del Bilancio.

Per eliminare le numerose controversie e togliere una delle maggiori cause della mancanza di sincerità e chiarezza dei Bilanci, già fin dal 1910, nel 10º Congresso dei Ragionieri tenutosi a Genova, si esprimeva il voto che nelle Società Anonime il reddito soggetto a tassa di ricchezza mobile dovesse essere limitato alle somme ripartite fra i compartecipi, ed un anno dopo, il 1º Congresso Nazionale delle Società Anonime tenutosi a Torino, nella considerazione che l'incentivo maggiore a nascondere e talvolta purtroppo a falsare la verità delle cose trovava la sua origine e la sua causa nelle esigenze fiscali, ripeteva gli stessi voti del Congresso di Genova, perchè il Governo inspirasse la tassazione al concetto di colpire soltanto gli utili effettivamente ripartiti a qualsiasi titolo fra i soci, gli amministratori o altri compartecipanti, affinchè, cessata la causa lamentata, si facesse ritorno a quella sincerità che è condizione necessaria perchè il pubblico possa ben discernere le imprese veramente sane e vitali, e perciò meritevoli di fiducia, da quelle che sono da condannarsi perchè prive di una base sicura e onesta.

Assai pregevole in materia è lo studio di Alberto Geisser (1)

---

(1) A GEISSER, *Riforma del regime fiscale delle Società per azioni*

da lui fatto fin dal 1910 per incarico avuto da Luigi Luzzatti, allora Presidente del Consiglio dei Ministri, nel quale studio giunge anch'egli alla conclusione che per ottenere la desiderata sincerità nei Bilanci, *efficace e sicuro mezzo questo di moralizzare, illuminandolo, il mercato dei valori mobiliari,* è necessario che l'imposta colpisca soltanto quanto viene distribuito alle azioni a titolo di dividendo o con altra qualsiasi denominazione, lasciando immune da imposta le somme portate alla riserva.

Le conclusioni del noto e chiaro autore ed i voti espressi fin d'allora nei Congressi suenunciati, rispecchiavano i desiderî di tutti coloro che vivono nelle Società Anonime o che in esse o con esse hanno rapporti di interesse, nonchè quanti hanno a cuore l'ordinato svolgimento dell'economia nazionale, ed il Governo, dopo ripetute raccomandazioni delle Camere di Commercio, di finanzieri e di scrittori, di uomini parlamentari, perchè quei voti venissero accolti nella riforma generale dei tributi diretti, comprendeva nello studio di essa anche quello invocato dalle Società Anonime, e con Regio decreto-legge 24 novembre 1919 disponeva che sarebbe stato considerato reddito imponibile soltanto l'ammontare degli utili effettivamente distribuiti od erogati come interesse sul capitale o dividendo od a qualunque altro titolo o denominazione tra i soci, gli amministratori ed i terzi, stabilendo inoltre che le riserve avrebbero dovuto sopportare il tributo soltanto al momento della loro ripartizione in seguito alla liquidazione della Società.

Naturalmente la legge con numerose disposizioni provvedeva ad evitare che attraverso il nuovo sistema si verificassero frodi a danno dell'Erario.

L'attuazione di questa nuova tanto invocata riforma tributaria avrebbe dovuto andare in vigore col 1º gennaio 1925.

Ciò non è fino ad oggi avvenuto, però un comunicato ufficiale, in data 14 marzo 1925, ha reso nota la deliberazione

del Governo di accogliere le ripetute proposte *di assoggettare all'imposta di R. M. i soli utili distribuiti coll'esenzione delle riserve*, allo scopo, così dice il comunicato « *di conferire una sana ed utile sincerità ai Bilanci delle Società Anonime e di aiutare il rafforzarsi della compagine economica delle Imprese industriali, commerciali e bancarie* » (1).

---

(1) Comunicato « Agenzia Stefani » del 14 marzo 1925.

ERRATA CORRIGE

Pagina	9	6ª linea	—	*che non è non interrotta*	che non è interrotta
»	49	sommario	—	*Metodi di ripartizione*	Criteri di ripartizione
»	63	1ª linea	—	*Questi*	I primi cinque
»	149	penultima linea	—	*funzionamento*	frazionamento
»	220	14ª linea (corpo 8)	—	*inabilità*	inattività
»	319	paragrafo	—	*36*	37
»	346	11ª linea	—	*determinare*	determinate

BIBLIOGRAFIA

L. Abello e Gianpietro Chironi, *Trattato di diritto civile italiano.* — Torino.

V. Alfieri, *Ragioneria Generale.* — Roma, 1914.

G. Amiaud, *Des comptes de réserves dans les sociétés par actions.* — Paris, 1912.

A. Argenziano, *Il prezzo di costo nelle Aziende industriali.* — Parma, 1910.

Atti della Commissione di indagine sulle industrie. — Ministero dell'Economia Nazionale, Roma, 1924.

P. Avenati, *La contabilità d'officina.* — Torino, 1920.

— *Principii di economia della produzione.* — Torino.

P. Baldacci, *Ammortamento del costo del capitale.* — Pistoia, 1919.

M. Baratta e L. Visintin, *Atlante della produzione e dei commerci.* — Novara.

L. Batardon, *L'inventaire et le Bilan.* — Paris, 1914.

— *Notions sommaires de comptabilité industrielle.* — Paris, 1920.

S. Bell, *Accounting principles.* — London, 1924.

C. Bellini, *Ragioneria Generale.* — Milano, 1914.

F. Besta, *La Ragioneria* (2ª edizione). — Milano, 1909.

G. Berinetto, *La pubblicità commerciale.* — Torino.

N. A. Brisco, *Economics of Efficiency.* — London, 1924.

I. G. Brooks, *American Syndicalism.* — London, 1924.

Broglia G., *Verità, sincerità e chiarezza nelle scritture contabili e nei Bilanci.* — Torino, 1923.

A. Calmes, *Comptabilité industrielle.* — Paris, 1922.

M. Candelero, *Organizzazione del lavoro ed efficienza industriale.* — Torino.

F. T. Carlton, *Education and industrial evolution.* — London, 1924.

C. U. Carpenter, *Comment organiser les usines et entreprises pour réaliser des bénéfices.* — Paris, 1909.

T. Carruccio, *Codice del fallimento.* — Firenze, 1923.

Courcelle-Seneuil, *Manuel des affaires.* — Paris.

E. Cressy, *Outline of Industrial History.* — London, 1924.

L. Croizé, *L'inventaire commercial et des Bilans en général.* — Paris.

V. Custis, *The Foundations of National industrial efficiency.* — London, 1924.

F. D'Alvise, *Monografie di ragioneria professionale.* — Padova, 1924.

H. J. Davenport, *The economics of enterprises* — London, 1924.

L. Daubresse, *Du bilan et de l'inventaire.* — Mons.

L. De Marchi, *Fondamenti di geografia commerciale.* — Padova.

F. De Gobbis, *Il Bilancio delle Società anonime.* — 1925.

A. De Stefani, *Economia Politica.* — Padova.

L. Dicksee, *Depreciation. Reserve and Reserve Funds.* — London, 1917.

O. H. Di San Giorgio, *L'organizzazione e la direzione dell'officina meccanica.* — Torino, 1922.

H. Dyer, *Evolution of industries.* — London, 1924.

A. De Gregorio, *I Bilanci delle Società Anonime.*

Dumarchey, *La comptabilité moderne.* — Paris.

G. Dupin, *I commercianti ed i libri di commercio in Italia ed all'estero.* — Milano, 1925.

H. P. Dutton, *Factory Management.* — London, 1924.

M. Fassio, *L'organizzazione industriale moderna.* — Torino.

F. Flora, *Manuale della Scienza delle Finanze.* — Livorno, 1921.

L. Franchi, *Leggi Usuali.* — Milano, 1925.

R. Fischer, *Die Bilanzwerte, was sie sind und was sie nicht sind.* — Leipzig, 1908.

E. Garcke, J. M. Fells, *La contabilità industriale in teoria e in pratica.* — Torino, 1920.

Gerstemberg, *Financial Organisation and management of business.* — London.

C. Gide, *Economie Politique.* — Paris, 1907.

S. R. Gordon, *Cost finding in Kuitting Mills.* — Manchester.

Groat, *An introduction to the study of organised labour in America.* — London, 1921.

A. Guilbaut, *Traité de comptabilité et d'administration industrielle.* — Paris, 1880.

M. E. Hourst, *Cours de commerce industriel.* — Paris, 1924.
— *Cours d'administration industrielle et commerciale.* — Paris, 1924.
— *La Taylorisation.* — Paris, 1924.

W. Howard Hazell, *Costings for manufacturers.* — Manchester.

J. N. Keynes, *The scope and method of Political Economy.* — London, 1924.

F. B. Kirkbride, J. E. Sterret and H. P. Willis, *The modern Trust Company.* — London, 1924.

J. E. Kirshaman, *Principles of Investments.* — Chicago, 1924.

E. C. Koler, P. V. Pettengil, *Principles of Auditing.* — Chicago, 1924.

P. Jannacone, *Il costo di produzione* (in « Biblioteca dell'Economista »).

W. S. Jevons, *Principles of economics.* — London, 1924.

Johson, *Manufacturing Book-keeping and Account.* — London.

H. W. Jordan, *How to form a Company.* — London.

R. La Barbera, *Le Società Commerciali.* — Milano, 1914.

E. Leautey, *Traité de comptabilité industrielle.* — Paris.

E. Le Coutourier, *De l'amortissement industriel* (in « La France Economique et Financiaire », cahiers commerciaux, 1912).

L. Lefebvre, *Comptabilité industrielle.* — Liège, 1910.

J. Lemaire, *Des amortissements et des réserves.* — Liège, 1909.

G. Levi - R. Wagnest, *L'attività economica nei secoli.* — Torino.

H. Levy, *Monopoly and competition. A Study in English Industrial Organisation.* — London, 1924.

A. LIESSE, *Les entreprises industrielles, fondation et direction.* — Paris, 1924.

E. E. LINCOLN, *Applied Business finance.* — Chicago, 1924.

M. L. LINDET, *Evolution des industries qui transforment les produits agricoles.* — Paris, 1924.

A. LORIA, *Il Salario.* — Milano, 1916.

R. MAINARDI, *La riassicurazione.* — Torino, 1924.

— *Le assicurazioni incendi.* — Torino, 1919.

E. et I. MARGUERY, *Economie Industrielle.* — *Paris,* 1922.

A. MARSHALL, *Industry and Trade. A Study of Industrial Technique and Business Organisation ; and of their influences on the conditions of various classes and Notions.* — London, 1924.

W. J. MEENS, *Des amortissements et des réserves dans les bilans des Sociétés anonymes.* — Mons, 1913.

G. MICHEL, *Etudes de comptabilité d'entreprise.* — Paris, 1921.

R. MICHELS, *Fattori e problemi dell'espansione commerciale.* — Torino, 1924.

R. MONTESSORI, *Lezioni di diritto commerciale.* — Padova, 1922.

G. MORTARA, *Prospettive economiche.* — Milano.

A. J. NAVARRA, *Le Manuel d'organisation du Bureau.* — Paris, 1923.

U. NAVARRINI, *Trattato teorico-pratico di diritto commerciale.* — Torino, 1920.

E. NOSEDA, *Nuovo Codice del Lavoro.* — Milano.

M. A. NEYMARK, *Les bilans dans les sociétés par actions.* — Paris, 1923.

C. OTTOLENGHI, *I prezzi dell'industria cotoniera.* — Torino.

C. PAGANI, *I libri commerciali.* — Torino, 1891.

L. A. PARRY, *The risks and dangers of various occupations.* — London, 1921.

PICCOLETTI e MARCHIARO, *Gli ammortamenti.* — Torino, 1925.

A. RAMELLA, *Trattato del fallimento.* — Milano, 1915.

S. RAMERI, *Infortuni del lavoro.* — Torino.

L. RICK, *Comment on fait un Bilan.* — Bruxelles, 1910.

G. SANARELLI, A. TRAMBUSTI, *L'igiene del lavoro.* — Milano.

H. R. SEAGER, *Social insurance.* — London, 1924.

J. SIMONET, *Etude sur l'organisation rationnelle des usines.* — Paris, 1919.

W. S. STEVENS, *Industrial combinations and trusts.* — London, 1924.

C. SUPINO, *Principii di economia politica.* — Napoli, 1920.

T. THORNLEY, *Modern cotton economics.* — London.

R. TREMELLONI, *L'organizzazione internazionale del lavoro.* — Milano. 1924.

E. TUCCI, *Le Banche di deposito.* — Roma, 1923.

V. VIANELLO, *Istituzioni di ragioneria generale* (4ª edizione). — Milano, 1924.

— *Situazioni e Bilanci nelle Banche.* — Roma, 1910.

A. VISMARA, *Privative industriali.* — Milano.

F. VIGNOLO-LUTATI, *Lezioni di merceologia.* — Torino, 1925.

C. VIVANTE, *Trattato di diritto commerciale.* — Torino, 1913.

G. ZAPPA, *Le valutazioni di Bilancio.* — Milano, 1910.

— *La tecnica amministrativa delle imprese industriali.* (*I costi, la mano d'opera, la materia prima*). — Padova, 1924.

PUBBLICAZIONI VARIE.

Dati finanziari italiani ; Società italiane per azioni, notizie statistiche (anno IX): Credito Italiano. — *Cenni intorno ad alcuni valori industriali ; Rivista mensile :* Banca Commerciale Italiana. — *L'attività dei nostri uffici economici ; Notiziario statistico-economico :* Associazione fra le Società Italiane per azioni. — *Bollettini statistici :* Confederazione Generale dell'Industria Italiana. — *L'Informazione Industriale :* Associazioni Industriali del Piemonte. — *Bollettino* dell'Associazione dell'Industria Laniera Italiana. — *Bollettino di Sericoltura :* Associazione Serica Italiana. — *Bollettino della Cotoniera :* Associazione Industriali Cotonieri. — *L'Industria Meccanica :* Associazione Nazionale Industrie Meccaniche e Affini. — *Il legno :* Associazione Generale Italiana Legnami. — *Bollettino mensile* dell'Associazione Italiana fra Industriali in pelliccerie. — *L'Industria Saponiera,* della Unione Saponerie, Oleifici e Raffinerie, Fabbricanti Profumerie. — *L'Industria dei Silicati.* — *Corriere dei Ceramisti.* — *La Maglieria.* — *Corriere dei Costruttori.* — *L'Industria della Gomma e Affini.* — *Bollettino dell'Industria Saccarifera.* — *Bollettino dell'Industria Mineraria.* — *La Conceria.* — *Bollettino Confederazione Industriali Conserve Alimentari.* — *Rivista di studi di Diritto industriale.* — *Rivista Doga-*

nale. — Rivista Bancaria. — L'Economista. — Informazioni sociali. — La Giurisprudenza del Lavoro. — Annuario dell'Industria Laniera. — Annuario Politecnico Italiano. — Annuario dell'Industria Edile. — Annuario dell'Industria Meccanica. — Annuario dell'Industria della Carta. — Annuario dell'Industria Cotoniera Italiana. — Annali delle Industrie Chimiche e Farmaceutiche.

American Machinist; Chemical and Metallurgical Engineering; Coal Age; Electrical World; Electrical Rewiev and Industrial engineering; Electrical Merchandising; Engineering and mining Journal-Press; Engineering News-Record; Power: edizioni Mc Graw-Hill, London. — *List of British Standard specifications and reports:* edizioni della British Engineering Standards Associations, London. — *The Pottery Gazette and Glass Trades Review; The Hatters' Gazette; The Oil and Colour Trades Journal:* edizioni Scott, Greenwood & Sons, London. — *The Manchester Guardian commercial* (Manchester). — *Business* (New York). — *The Wool Year Book; The Cotton Year Book; The Textile Mercury:* edizioni Marsden & Co Ltd., Manchester. — *Annual Cotton Handbook. — American Textile Directory. — Kelly's Directory of the Textile Industries of the United Kingdom.*

La vie technique et industrielle. — La publicité. — La Revue du Bureau. — La comptabilité et les affaires. — L'économie nouvelle. — La technique moderne. — L'usine. — La machine moderne. — Agenda Banque: H. Dufayel. — *Agenda Commerce:* G. Le Mercier. — *Agenda Assurance:* P. Véron et F. Pourchairous. — *L'économiste français. — La comptabilité et les affaires. — Revue de Sciences Commerciales. — Les questions comptables.*

Indice dei moduli esemplificativi contenuti nel volume

INDICE